



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI – UNIVATES

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: APLICAÇÃO EM UMA
EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS**

Caren Poletto

Lajeado, junho de 2018

Caren Poletto

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: APLICAÇÃO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Monografia apresentada na disciplina de Estágio Supervisionado em Contabilidade II do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES, como avaliação para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Angela Maria Haberkamp

Lajeado, junho de 2018

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo calcular o custo por cliente de uma empresa prestadora de serviços contábeis, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC). Caracteriza-se em uma pesquisa quantitativa e descritiva, que teve como base informações relativas à média dos custos diretos referentes a outubro, novembro e dezembro de 2017, a média dos custos indiretos, despesas e valor atualmente cobrado pelos serviços prestados, entre janeiro e dezembro de 2017 e a média do tempo empregado na prestação dos serviços por cliente de outubro, novembro e dezembro de 2017. A aplicação do método de custeio ABC possibilitou identificar as atividades desenvolvidas pelo departamento contábil, pessoal e fiscal. Identificar os direcionadores de custos e dos recursos, com a finalidade de atribuir os custos indiretos aos clientes. Desta forma, é possível evidenciar o custo de cada cliente, a sua lucratividade e com o cálculo do *mark-up* tornou-se possível calcular os preços sugeridos. Constatou-se que existem clientes em que o valor cobrado pelos honorários contábeis não cobre o seu custo, ou que possuem uma lucratividade muito baixa, porém o resultado geral da empresa em estudo é positivo. A implantação do ABC na empresa em estudo possibilitou maior exatidão no cálculo do custo da prestação dos serviços aos clientes.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Método de custeio. Preço de Venda.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Forma de aplicação do ABC nesta pesquisa	42
---	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Relação entre custos, preços praticados e preços sugeridos	81
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Custo total	19
Quadro 2 – Lógica de funcionamento do ABC	21
Quadro 3 – Custeio ABC em dois estágios	25
Quadro 4 – Características e impactos das informações geradas pelo ABC	27
Quadro 5 – Fórmulas de <i>mark-up</i> para calcular o preço de venda	31
Quadro 6 – Margem de contribuição unitária	33
Quadro 7 – Margem de contribuição total	33
Quadro 8 – Relação de clientes objeto desta pesquisa	44
Quadro 9 – Atividades relevantes por departamento	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Organizações contábeis por região em 30 de abril de 2018	13
Tabela 2 – Custos diretos por departamento	48
Tabela 3 – Custos indiretos por departamento.....	50
Tabela 4 – Cálculo da depreciação	51
Tabela 5 – Despesas	52
Tabela 6 – Preços praticados.....	53
Tabela 7 – Tempo empregado na prestação dos serviços.....	54
Tabela 8 – Percentual do tempo trabalhado por atividade departamento contábil....	58
Tabela 9 – Percentual do tempo trabalhado por atividade departamento pessoal....	58
Tabela 10 – Percentual do tempo trabalhado por atividade departamento fiscal	59
Tabela 11 – Total de minutos trabalhados para cada cliente.....	63
Tabela 12 – Atribuição de custos indiretos às atividades do departamento contábil.	65
Tabela 13 – Atribuição de custos indiretos às atividades do departamento pessoal.	66
Tabela 14 – Atribuição de custos indiretos às atividades do departamento fiscal.....	67
Tabela 15 – Custos diretos atribuídos aos clientes	68
Tabela 16 – Custos indiretos rateados das atividades aos clientes	70
Tabela 17 – Custos totais conforme ABC	72
Tabela 18 – Lucratividade por cliente.....	74
Tabela 19 – Lucro geral	76
Tabela 20 – Cálculo do <i>mark-up</i> multiplicador	78
Tabela 21 – Formação de preços com o emprego do <i>mark-up</i>	78
Tabela 22 – Preços praticados e sugeridos	80
Tabela 23 – Simulação ocupando a ociosidade com serviços à matriz	82

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Tema	8
1.1.1 Delimitação do tema.....	8
1.2 Problema de pesquisa	9
1.3 Objetivos	9
1.3.1 Objetivo geral	9
1.3.2 Objetivos específicos.....	9
1.4 Justificativa.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Organização contábil	12
2.2 Contabilidade de custos	14
2.3 Classificação dos custos.....	17
2.3.1 Custos diretos e indiretos	17
2.3.2 Custos fixos e variáveis.....	18
2.3.3 Custos totais.....	19
2.4 Métodos de custeio	19
2.4.1 Método de custeio baseado em atividades (ABC).....	20
2.5 Ociosidade	28
2.6 Formação do preço de venda.....	29
2.7 Margem de contribuição	32
2.8 Estudos anteriores relacionados ao ABC	34
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	36
3.1 Tipo de pesquisa	36
3.1.1 Caracterização quanto ao modo de abordagem do problema	37
3.1.2 Caracterização quanto ao procedimento técnico.....	38
3.1.3 Caracterização quanto ao objetivo geral.....	38
3.2 Unidade de análise da pesquisa	39
3.3 Técnicas de coleta de dados.....	39
3.4 Tratamento e análise dos dados.....	41
3.5 Limitações do método	42

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	44
5 RESULTADOS E ANÁLISES	47
5.1 Apresentação dos dados coletados	47
5.1.1 Custos diretos, custos indiretos e despesas	48
5.1.2 Preços praticados	52
5.1.3 Tempo empregado na prestação dos serviços	54
5.2 Aplicação do Custeio ABC à empresa em estudo.....	56
5.2.1 Identificação das atividades relevantes	56
5.2.2 Atribuição dos custos às atividades	60
5.2.3 Identificação dos direcionadores de custos	63
5.2.4 Atribuição dos custos indiretos dos recursos às atividades	64
5.2.5 Atribuição dos custos diretos aos serviços	68
5.2.6 Atribuição dos custos indiretos das atividades aos serviços	70
5.2.7 Custos totais conforme ABC.....	72
5.3 Lucratividade por cliente	73
5.4 Lucro geral do escritório contábil em estudo.....	76
5.5 <i>Mark-up</i> e formação de preços	77
5.6 Sugestão de reformulações nos preços praticados	79
6 CONCLUSÃO	85
REFERÊNCIAS.....	88
APÊNDICES	92
APÊNDICE A – Tempo empregado na prestação de serviços para cada cliente.....	93
APÊNDICE B – Formulário de anotação do tempo trabalhado do departamento contábil de outubro/2017	95
APÊNDICE C – Formulário de anotação do tempo trabalhado do departamento pessoal de outubro/2017	96
APÊNDICE D – Formulário de anotação do tempo trabalhado do departamento fiscal de outubro/2017	97
APÊNDICE E – Atribuição dos custos diretos aos clientes por departamento	98
APÊNDICE F – Atribuição dos custos das atividades aos serviços – Departamento contábil	100
APÊNDICE G – Atribuição dos custos das atividades aos serviços – Departamento pessoal.....	102
APÊNDICE H – Atribuição dos custos das atividades aos serviços – Departamento fiscal	104

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as empresas estão inseridas em um contexto globalizado e amplamente competitivo, devido às mudanças no cenário econômico mundial. Diante disso, as empresas necessitam investir em um sistema de custos com informações precisas da sua situação econômica, para que as tomadas de decisões sejam adequadas tendo em vista um melhor desempenho empresarial.

As empresas prestadoras de serviços contábeis também estão inseridas neste cenário, e procuram adequar-se a esta nova realidade. Conforme dados divulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 30 abril de 2018 existiam 63.976 organizações contábeis ativas no Brasil. Sousa (2003) explica que o setor de serviços contábeis é importante para o bem-estar social e para o desenvolvimento econômico do país.

Devido as constantes mudanças nas obrigações, normas e na legislação contábil, surge a necessidade de constantes atualizações por parte dos escritórios de contabilidade, primando pela qualidade nos serviços prestados e pela satisfação dos clientes. Segundo Sousa (2003, texto digital) as empresas contábeis “que possuírem um sistema de gestão eficiente e capaz de fornecer informações úteis aos gestores estarão certamente aptas para garantir sua sobrevivência e continuidade nesse cenário de mudanças e incertezas”.

Naturalmente, com as prestações dos serviços contábeis incorrem custos e a necessidade de mensurá-los, objetivando a formação dos seus honorários, tendo em vista repassá-los aos clientes de forma compatível para competir no mercado. Neste

contexto, surge a necessidade de um método de custeio que auxilie na identificação dos custos por cliente, o que contribui significativamente para a formação dos preços.

Desta forma, segundo Alberton et al. (2013) o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um método adequado para o uso na área de serviços. Conforme Silvestre (2002) o ABC surgiu pela necessidade de apuração dos custos de forma mais transparente, permitindo a formação de preço compatível com os preços vigentes, em um ambiente de alta competitividade com maior objetividade.

Alberton et al. (2013) afirmam que as empresas prestadoras de serviços contábeis podem utilizar o método ABC, pois este método oferece informações que qualifica a gestão, e conseqüentemente pode melhorar desempenho empresarial.

1.1 Tema

Crepaldi (2002) conceitua a contabilidade de custos como uma maneira utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços, possuindo a função de gerar informações para as tomadas de decisões.

Neste contexto, o tema desta pesquisa refere-se ao custo da prestação dos serviços contábeis.

1.1.1 Delimitação do tema

Formação do custo da prestação dos serviços de uma empresa prestadora de serviços contábeis.

1.2 Problema de pesquisa

Alguns dos principais problemas enfrentados pelas empresas contábeis são causados pela pouca atenção dada a sua própria prática contábil, pela falta de habilidade gerencial, e pelos preços inadequadamente calculados (FIGUEIREDO; FABRI, 2000). Tendo em vista a elaboração do valor dos honorários com base na percepção, a inexistência de identificação de custos por cliente, e a importância de informações precisas para gerenciar a empresa em estudo, pergunta-se:

Baseado no método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), qual o custo por cliente em uma empresa prestadora de serviços contábeis?

1.3 Objetivos

Os objetivos são classificados em geral e específicos.

1.3.1 Objetivo geral

Descrever os custos incorridos por cliente em um escritório de contábil.

1.3.2 Objetivos específicos

Esta pesquisa terá os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar os custos totais de uma empresa prestadora de serviços contábeis;
- b) Calcular o custo dos serviços prestados para cada cliente com base no Custeio Baseado em Atividades (ABC);
- c) Identificar a lucratividade atual por cliente;

- d) Sugerir reformulações nos preços praticados.

1.4 Justificativa

A pesquisa justifica-se, pois com a globalização, o mercado está cada vez mais competitivo. Martins (2010) afirma que com o aumento da competitividade, seja na área industrial, comercial ou de serviços, a gestão de custos torna-se altamente relevantes no que tange às tomadas de decisões das empresas.

Neste contexto, Nakagawa (2012) afirma que a melhoria da produtividade, da qualidade e a redução de custos evitando o desperdício podem vencer a competição global, entretanto, para isto são necessárias informações precisas e atualizadas para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões.

No entanto, as dificuldades no gerenciamento das empresas acabam sendo um empecilho, e por vezes a utilização de informações distorcidas na tomada de decisão pode tornar os preços cobrados inviáveis. Portanto é importante que as empresas estejam providas de informações precisas, em busca de aprimorar a gestão do seu próprio negócio e consequentemente melhorar o seu desempenho empresarial. Neste contexto, Martins (2010) afirma que a utilização de metodologias de custeio como o ABC, vem ajudando a aumentar o controle de custos em empresas de serviços.

A importância desta pesquisa, sobre o custo da prestação dos serviços em uma empresa de prestação de serviços contábeis, está diretamente ligada à formação de informações para a tomada de decisão no escritório em estudo. Logo, a empresa pesquisada poderá utilizar as informações produzidas nesta pesquisa para qualificar a sua gestão, com o objetivo de alcançar resultados positivos em relação ao seu desempenho.

A presente pesquisa também se justifica pela utilização dos conhecimentos adquiridos no decorrer do curso de Ciências Contábeis, possibilitando ao aluno a integração da teoria com a prática. Neste contexto, a elaboração e aplicação desta

pesquisa vai de encontro a missão da Universidade UNIVATES, sendo de gerar, mediar e difundir o conhecimento técnico-científico e humanístico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta as referências literárias utilizadas como fundamento para a realização desta pesquisa. São abordadas as organizações contábeis, a contabilidade de custos, a classificação dos custos, os métodos de custeio, a ociosidade, a formação do preço de venda, a margem de contribuição, e estudos anteriores relacionados ao ABC.

2.1 Organização contábil

A organização contábil é definida por Figueiredo e Fabri (2000, p. 44), como “aquela que tem como missão prestar serviço de natureza contábil”. Berti (2010) explica que contabilidade é um serviço, que não possui propriedades físicas e é consumido no momento de sua prestação, não podendo ser armazenado.

De acordo com a Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.390/12, apenas poderão iniciar suas atividades as organizações contábeis que possuírem o registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) da jurisdição da sua sede.

Conforme dados emitidos pelo CFC, em 30 abril de 2018, existiam no Brasil 63.976 organizações contábeis, sendo constituídas na forma de sociedades, empresários, microempresários individuais (MEI), e empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Organizações contábeis por região em 30 de abril de 2018

Região	Sociedade	Empresário	MEI	EIRELI	Total
Norte	927	859	329	250	2.365
Nordeste	4.276	2.948	1.599	618	9.441
Centro-Oeste	2.675	1.500	1.170	695	6.040
Sudoeste	19.627	6.382	4.103	2.974	33.086
Sul	7.847	2.622	1.472	1.103	13.044
Total	35.352	14.311	8.673	5.640	63.976

Fonte: Da autora, adaptado de Conselho Federal de Contabilidade (2018, texto digital).

No que diz respeito a distribuição das organizações contábeis apresentado na Tabela 1, por região, é evidente a superioridade da região sudoeste, possuindo mais da metade das organizações contábeis de todo o país.

Para Figueiredo e Fabri (2000) estas organizações são formadas pela união entre a tecnologia e a capacidade humana, possuindo como finalidade, executar informações de cunho patrimonial, para pessoas físicas e jurídicas, de diversos tipos de atividades econômicas.

Conforme Sá e Sá (1995, p. 182) empresa de serviço contábil é:

Empresa que explora a prestação dos serviços profissionais de Contador, quais sejam: escrituração contábil, planejamento de contas, organização dos serviços contábeis, auditoria, orientações sobre balanços, análises das situações da empresa através de seu balanço, organização das escritas de custos de produção, etc.

No entanto, normalmente as organizações contábeis são responsáveis pela prestação de serviços de contabilidade, administração de pessoal e escrituração fiscal (KÜHL et al., 2006).

O principal serviço prestado pelo departamento contábil, segundo Thomé (2001), é a escrituração contábil, constituída de lançamentos elaborados a partir de documentos fornecidos pelo cliente, após o encerramento da escrituração são emitidas demonstrações financeiras. Da contabilidade também são extraídas informações para elaboração de obrigações acessórias, e, além disso, também é utilizada como ferramenta gerencial (THOMÉ, 2001).

Na área de administração de pessoal Thomé (2001) explica que os principais serviços realizados são a admissão de funcionários, o controle de documentos em

relação a permanência deste com vínculo empregatício, o desligamento do funcionário na empresa e as documentações e declarações impostas pela legislação trabalhista.

Em relação à legislação fiscal, Thomé (2001) afirma que ela é complexa e extensa, sendo que as principais atribuições desta área são a escrituração de documentos fiscais, apuração de impostos e contribuições e geração de informações para o cumprimento de obrigações fiscais.

Corroborando com estas áreas de serviços, Figueiredo e Fabri (2000) ainda complementam que além delas os escritórios de contabilidade podem oferecer diversos serviços através de profissionais contábeis especializados.

Figueiredo e Fabri (2000) destacam que as empresas contábeis se deparam com ameaças frequentes ao andamento das atividades, como por exemplo, o grande número de concorrentes que possuem baixa qualificação e oferecem serviços com preços inferiores, em comparação aqueles serviços prestados por organizações qualificadas, outra ameaça é a falta de conhecimento dos usuários dos serviços contábeis da sua importância para o bom desempenho dos seus negócios, e ainda as constantes mudanças na legislação.

Berti (2010) explica que os profissionais da área contábil precisam ser competentes, possuindo visão sistêmica e voltada para a gestão, como tomador de decisões ou como fornecedor de informações.

Neste contexto, os custos se apresentam como uma ferramenta no auxílio a tomada de decisões, onde são tratados por contadores, ou por pessoas que se utilizam de informações geradas pela contabilidade de custos, sendo que essas informações servem para auxiliar nas decisões, visando os objetivos da empresa (BERTI, 2010).

2.2 Contabilidade de custos

Segundo Martins (2010) a contabilidade de custos surgiu a partir da necessidade de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e, com o

passar dos anos, em consequência do crescimento das empresas a contabilidade de custos passou a desempenhar uma função eficiente no auxílio gerencial.

No caso de empresas de prestações de serviços, o uso da contabilidade de custos era praticamente irrelevante, com a nova forma de usar a contabilidade de custos passou a ser uma importante ferramenta para o controle e tomadas de decisões (MARTINS, 2010).

Quanto ao objetivo da contabilidade de custos, Leone (2000, p. 20) explica:

A contabilidade de custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Berti (2010) explica que o mercado se apresenta cada vez mais exigente, desta forma os profissionais são obrigados a se tornarem mais competitivos. Segundo Martins (2010) com o aumento da competitividade, os custos tornam-se uma ferramenta relevante na tomada de decisões. O conhecimento dos custos é importante para saber se, dado o preço, do produto ou serviços é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzir os custos (MARTINS, 2010).

Conforme Junior, Oliveira e Costa (2012) a área de custos possui uma terminologia própria, sendo importante a definição dos termos a fim de evitar qualquer interpretação equivocada. Neste contexto, Fontoura (2013, p. 11) afirma que “as terminologias utilizadas em custos podem muitas vezes causar dúvidas devido a semelhança dos fatores”.

Com o objetivo de possuir uma eficiente gestão de custos é necessário que alguns conceitos básicos relacionados ao tema sejam compreendidos (WERNKE, 2008). Bruni e Famá (2012) explicam que muitos destes termos são empregados na contabilidade geral e trazidos para a contabilidade de custos, sendo eles: gastos, investimentos, custos, despesas, desembolsos e perdas.

A definição de gasto é explicada por Wernke (2008) como o termo utilizado quando uma entidade entrega algum recurso ou assume uma dívida, em troca de adquirir um bem ou serviço. Para Berti (2010) gasto significa um sacrifício financeiro

para aquisição de algum bem ou serviço. Martins (2010) complementa que gasto é a compra de um bem ou serviço que gera sacrifício financeiro para a entidade.

Investimento, segundo Wernke (2008), é um gasto que gerará benefício futuro à entidade. Para Padoveze (2010) investimento são gastos que serão ativados em função da sua vida útil.

Dubois, Kulpa e Souza (2009) complementam que o investimento é também a aquisição de bens patrimoniais, como máquinas, equipamentos e instalações, sofrendo, neste caso, depreciações, definidas pela desvalorização decorrente do uso ou obsolescência. Berti (2010) alerta que todo custo é um investimento, porém nem todo investimento pode ser considerado como custo.

Custos são definidos por Padoveze (2003) como gastos necessários para fabricar os produtos da empresa, mas não devem ser confundidos com investimentos. Berti (2010) explica que custo é o consumo de bens ou serviços, utilizados na produção de outros bens ou serviços. O custo somente ocorre na atividade produtiva (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Em relação às despesas, Bruni e Famá (2012) as definem como gastos utilizados para obter a receita. Segundo Padoveze (2010) despesas são gastos essenciais para a venda ou o envio dos produtos, geralmente ligadas às áreas administrativas ou comerciais de uma entidade. Como característica de despesa, Dubois, Kulpa e Souza (2009) citam que elas somente são reconhecidas na ocorrência do fato gerador.

O termo desembolso é definido por Bruni e Famá (2012) e Martins (2010) como o pagamento do bem ou serviço, independente de quando este será consumido. Crepaldi (2002) e Berti (2010) corroboram que o desembolso é a saída financeira da empresa.

Em relação à definição de perda, Bruni e Famá (2012) explicam está relacionada com o consumo anormal de bens ou serviços. Para Berti (2010) a perda além de ser um consumo anormal ela é involuntária, sendo que geralmente ocorre por imprevistos. Wernke (2008) explica que a perda é um evento indesejado.

Segundo Berti (2010) a contabilidade de custos possui como objetivo principal fornecer informações que auxiliem na tomada de decisões, uma das finalidades é servir de informações que auxiliem a planejar, controlar, e administrar o desenvolvimento das operações.

2.3 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados como direto e indireto em relação aos produtos ou serviços, e ainda outra classificação usual divide os custos basicamente em fixos ou variáveis (MARTINS, 2010).

2.3.1 Custos diretos e indiretos

A classificação dos custos em diretos e indiretos se destina para o cálculo mais real do custo, com o objetivo de verificar a rentabilidade das atividades de uma empresa (LEONE, 2012).

Martins (2010) e Crepaldi (2002) afirmam que os custos diretos, em relação aos produtos, são aqueles que podem ser diretamente apropriados, através de uma medida de consumo. Neste sentido, Dutra (2010) afirma que o custo direto pode ser imediatamente ligado a um só tipo de produto ou serviço.

É classificado como indireto o custo que não pode ser apropriado diretamente ao bem ou serviço no momento de sua ocorrência (DUTRA, 2010). Martins (2010) discorre que se for necessária a utilização de qualquer tipo de rateio ou estimativas o custo é considerado indireto.

Leone (2012) explica que custo indireto é todo item que precisa de parâmetro para ser identificado ao objeto de custeio. Neste sentido, os custos indiretos em relação aos produtos, não oferecem qualquer condição de uma medida objetiva, sendo que a alocação deve ser feita por meio de estimativa, sendo por vezes arbitrária (MARTINS, 2010). Pela sua complexidade, os custos indiretos apresentam problemas para a sua alocação aos diferentes produtos (SILVESTRE, 2002).

Martins (2010) ainda complementa que os custos indiretos são compostos pelos custos indiretos propriamente ditos, e, por custos diretos que são tratados como indiretos em função da sua irrelevância ou dificuldade de medição, ou até pela empresa ser mais ou menos rigorosa em suas informações.

Dutra (2010) afirma que quanto maior a diversidade de produtos ou serviços em uma empresa, maior o número de custos indiretos e menor o número de custos diretos.

2.3.2 Custos fixos e variáveis

Martins (2010) define a classificação de custos em fixos e variáveis como sendo a mais importante, sendo que leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Custos fixos são aqueles custos que não possuem variação proporcional ao volume produzido (CREPALDI, 2002). Independente do aumento ou diminuição do volume de produção em uma determinada unidade de tempo (MARTINS, 2010).

Segundo Wernke (2008) os custos fixos tendem a se manter constantes, independente do volume de produção. Bruni e Famá (2012) explicam que os custos fixos existem mesmo que não exista produção.

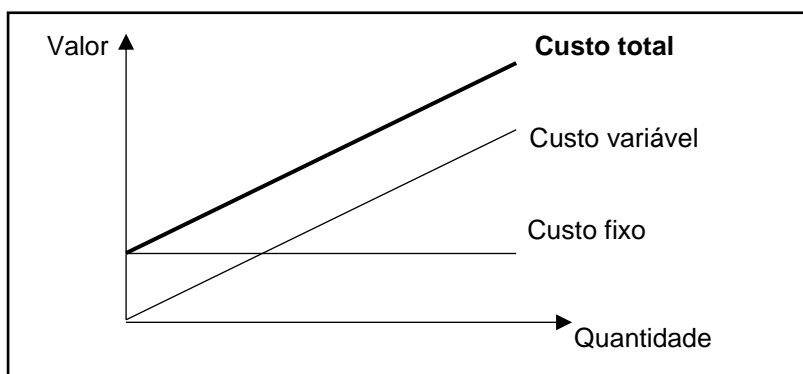
Em relação aos custos variáveis Martins (2010) explica que são custos que variam de acordo com o volume de produção em uma determinada unidade de tempo. Wernke (2008) define custos variáveis como aqueles que realmente acompanham variação do volume de produção. Neste sentido, os custos variáveis são aqueles que variam conforme o volume de atividade (LEONE, 2000).

Conforme Martins (2010) existe outra distinção entre a classificação dos custos em diretos e indiretos, e, fixos e variáveis. Segundo este autor a classificação em diretos e indiretos utiliza apenas os custos propriamente ditos, já os fixos e variáveis se aplicam também às despesas.

2.3.3 Custos totais

Os custos totais, para Dubois, Kulpa e Souza (2009) representam o somatório dos custos diretos e indiretos ou dos custos fixos e variáveis (QUADRO 1).

Quadro 1 – Custo total



Fonte: Da autora, adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2009).

O Quadro 1 representa graficamente a relação entre o custo fixo, o custo variável e o custo total. Verifica-se que o custo fixo independe da quantidade, já o custo variável é dependente da quantidade, e o custo total, por sua vez é o somatório dos custos fixos e os custos variáveis.

2.4 Métodos de custeio

Wernke (2008) explica que a necessidade de atribuir valores reais aos produtos passou a ser um dos principais objetivos da contabilidade de custos, desta forma, tornou-se necessário um sistema de custos que seja capaz de mensurar e destinar os custos aos produtos da forma mais precisa.

Segundo Berti (2010) método de custeio é a forma utilizada para calcular o custo de um produto ou serviço. Para Crepaldi (2002), método de custeio é utilizado para apropriação de custos. Conforme Faria e Costa (2011) existem diversos métodos de custeio para contabilizar os custos, sendo que o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC) são os métodos mais utilizados.

Martins (2010) explica que no custeio por absorção todos os custos de produção são apropriados aos bens elaborados. Neste sentido, Santos et al. (2015) complementam que tanto os custos diretos como os indiretos, ou tanto os custos fixos quanto os variáveis são apropriados aos produtos.

No custeio variável apenas são alocados aos produtos os custos variáveis, os custos fixos são considerados despesas do período, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2010). Santos et al. (2015) complementam que o custeio variável considera os custos variáveis como os únicos custos atribuíveis ao produto.

No custeio baseado em atividades todos os custos diretos e indiretos possíveis, sejam eles fixos ou variáveis, são apropriados aos produtos, mercadoria ou serviços (SANTOS et al., 2015).

A seguir conceitua-se o método de custeio utilizado nesta pesquisa: o custeio baseado em atividades.

2.4.1 Método de custeio baseado em atividades (ABC)

A concepção atual do Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing*), também conhecido como ABC, surgiu nos Estados Unidos, formalizado pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da *Harvard Business School*, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos aos produtos (WERNKE, 2008).

Segundo Kaplan e Cooper (1998) o ABC surgiu em meados da década de 80, com o propósito de gerar informações precisas da necessidade de recursos, serviços, clientes e canais específicos, permitindo que os custos indiretos sejam distribuídos primeiro às atividades e processos e depois aos produtos e serviços. Kaplan e Cooper (1998) ainda complementam que embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, muitas empresas de serviços também podem obter benefícios com o uso desta abordagem.

Para Silvestre (2002) o ABC surgiu a partir da necessidade de apurar o custo dos produtos de forma clara, evidenciando o consumo de custos diretos e indiretos,

possuindo a finalidade de formação do preço compatível com o praticado em um ambiente de alta competitividade.

Entre as influências para o surgimento do método ABC, citadas por Bertó e Beulke (2013), estão a informática, o incremento na estrutura de custos e despesas fixas, globalização da economia, e mudanças nos modelos de produção. Crepaldi (2012) acrescenta que dentre as influências estão também o crescente avanço tecnológico e metodológico e o aumento da competitividade. Crepaldi (2012) ainda afirma que a partir destas mudanças surgiu o método ABC, que revolucionou o gerenciamento empresarial.

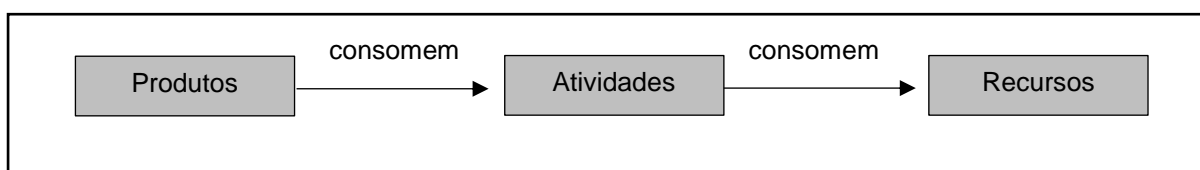
Nakagawa (2012, p. 40), define o ABC como “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Martins (2010, p. 87) afirma que o ABC “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Corroborando com esta afirmativa Silvestre (2002) complementa que o ABC parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços.

O ABC pode ser utilizado também em custos diretos, como a mão de obra direta, porém não haverá mudanças significativas em relação aos métodos tradicionais, a diferença fundamental está na utilização deste método em custos indiretos (MARTINS, 2010).

Na metodologia tradicional Wernke (2008) explica que os produtos ou serviços consomem recursos, já no método ABC, os produtos ou serviços consomem atividades, e estas atividades consomem recursos (QUADRO 2).

Quadro 2 – Lógica de funcionamento do ABC



Fonte: Da autora, adaptado de Wernke (2008).

De acordo com Martins (2010) o método ABC é desenvolvido nas seguintes etapas sequenciais:

- a) Identificar as atividades relevantes;
- b) Atribuir custos às atividades;
- c) Identificar e selecionar os direcionadores de custos;
- d) Atribuir os custos dos recursos às atividades;
- e) Atribuir os custos das atividades aos produtos.

A primeira etapa elencada por Martins (2010) refere-se a identificar as atividades relevantes. Neste contexto, Bruni e Famá (2012) afirmam que para ser possível construir a rede de alocação de custos, no ABC, é necessário identificar as atividades principais.

Essas atividades são definidas por Martins e Rocha (2015) como uma prática em que se utilizam recursos materiais e humanos, associados a tecnologia, com a finalidade de gerar bens ou serviços. Nakagawa (2012) afirma que o principal objetivo das atividades é o de converter recursos em produtos ou serviços.

Em relação a forma de coleta de informação para análise de atividades Nakagawa (2012) explica que pode ser utilizada as seguintes técnicas:

- a) Observação: essa técnica pode ser a forma mais rápida e fácil de chegar a conclusões relevantes sobre as atividades que desejamos analisar, porém requer muita experiência e conhecimento, pois as informações coletadas poderão não ser suficientes para o que se necessita;
- b) Registro de tempos: nesse método, é necessário que seja efetuado o registro do tempo destinado para as atividades que desejamos analisar, embora seja bastante simples, essa técnica não é usual em relação a mão de obra indireta, pelo fato de ser trabalhoso;
- c) Questionários: por muitas vezes, essa é a técnica mais utilizada e mais viável, pelo fato de ser mais fácil e de rápida realização, possibilitando

informações mais consistentes e elaboradas, entretanto os questionários devem conter questões elaboradas de forma clara;

- d) *Storyboards*: esse procedimento consiste em uma reunião de um grupo de pessoas diretamente envolvidas com o assunto;
- e) Entrevistas: essa técnica é realizada sob forma de diálogos e requer muita segurança e planejamento, embora sejam mais demoradas e mais caras do que as técnicas anteriores, elas são eficazes devido a prévia aceitação por parte dos gerentes.

Segundo Martins e Rocha (2015) para determinar as atividades relevantes, é necessário que sejam observados diretamente os processos e também é importante que as pessoas que executam as atividades e seus superiores sejam entrevistadas, baseando-se nisso, uma atividade deve ser analisada nos seguintes casos:

- a) Possuir custo relevante;
- b) Possuir potencial de diferenciação;
- c) Possuir direcionador de custos próprio ou específico;
- d) Gerar um bem ou serviço para o qual exista mercado.

Observa-se que estas características não são cumulativas, sendo possível que as atividades identificadas possuam uma ou algumas delas, e, ao final da identificação algum dos executivos da empresa deve validar a relação de atividades elencadas (MARTINS; ROCHA, 2015).

Ainda segundo Martins e Rocha (2015) as atividades podem ser classificadas, conforme o destino dos seus produtos ou serviços, em atividades primárias e atividades de apoio. As atividades primárias são aquelas que estão diretamente ligadas ao desempenho da missão da entidade, já as atividades de apoio são aquelas que dão suporte as atividades primárias (MARTINS; ROCHA, 2015).

Seguindo as etapas Martins (2010) após identificar as atividades relevantes, o próximo passo é atribuir custos as atividades. Martins (2010) define que o custo de uma atividade se compõe de todos os recursos necessários para desempenhá-la.

Segundo Martins (2010, p. 94) “a atribuição dos custos para as atividades deve ser realizada da forma mais criteriosa possível”. Corroborando com isso, Faria e Costa (2011) explicam que essa alocação pode ser realizada de três maneiras, sendo obedecida essa ordem:

- 1) Alocação direta;
- 2) Rastreamento;
- 3) Rateio.

Segundo Martins (2010, p. 94) “a alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades”. O rastreamento, para Martins (2010), é uma distribuição com base na relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos, essa relação é expressa através dos direcionadores de custos, alguns exemplos desses direcionadores são o tempo de mão de obra, a área ocupada, tempo de máquina, entre outros. A última forma de alocação de custos às atividades é o rateio, que segundo Martins (2010) deve ser utilizado apenas no caso de que não há a possibilidade de utilizar a alocação direta nem o rastreamento.

A próxima etapa segundo Martins (2010) é identificar e selecionar os direcionadores de custos. Neste contexto, Nakagawa (2012) também relaciona a necessidade de determinar os direcionadores de custo, sendo definido como o fator que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Os direcionadores de custos podem ser conceituados conforme Martins (2010, p. 96):

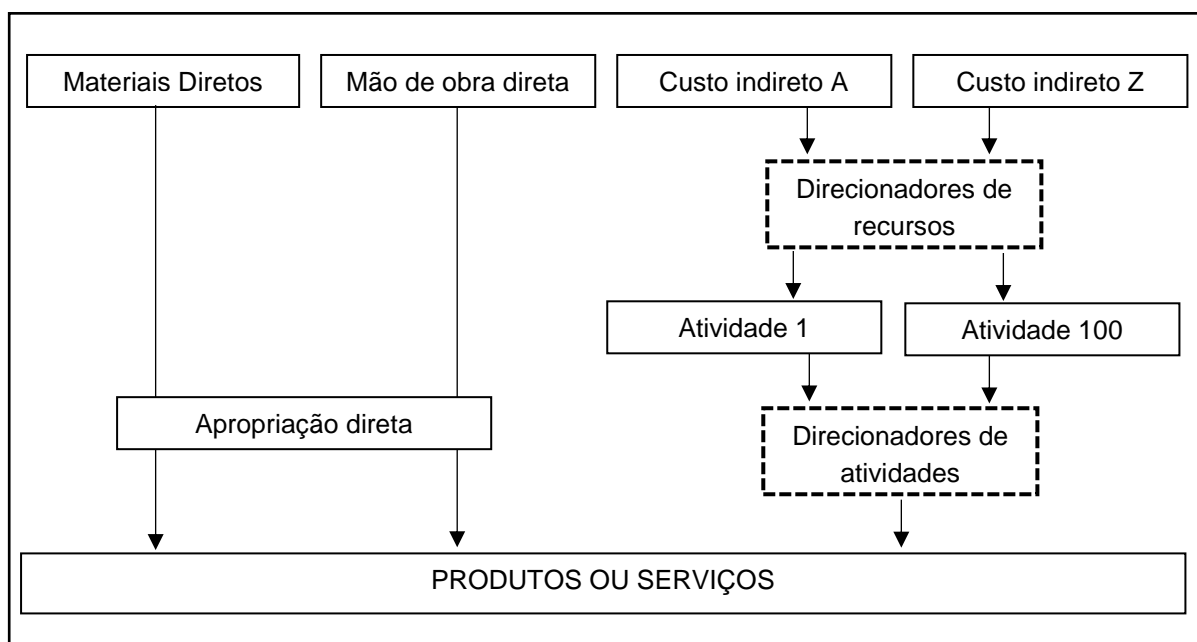
Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Segundo Crepaldi (2012) é por meio dos direcionadores de custos que os custos, provenientes do consumo de recursos, são agregados as suas respectivas atividades, portanto os direcionadores devem refletir a causa básica das atividades, e, da existência de seus custos.

Martins (2010) explica que é importante definir a distinção entre os dois tipos de direcionadores, os direcionadores de recursos, e os direcionadores de atividades. Os direcionadores de recursos são os de primeiro estágio, e identificam a forma de como as atividades consomem os recursos, e, os direcionadores de atividades são os de segundo estágio e relacionam a forma de como os produtos consomem atividades (MARTINS, 2010).

Para Megliorini (2012) o ABC pode ser realizado em duas ou mais fases, conforme o detalhamento que a empresa precisa. O Quadro 3 apresenta, segundo Megliorini (2012) a utilização de dos dois estágios, primeiro os custos dos recursos são apropriados às atividades, utilizando os direcionadores de recursos e depois os custos das atividades são apropriados aos produtos, utilizando os direcionadores de atividades.

Quadro 3 – Custeio ABC em dois estágios



Fonte: Da autora, adaptado de Megliorini (2012).

No que diz respeito a seleção dos direcionadores de custos, Nakagawa (2012) explica que devem ser consideradas a facilidade ou dificuldade de coletar as informações relativas aos direcionadores, o grau de correlação com o consumo dos recursos e os efeitos comportamentais.

Seguindo as etapas de Martins (2010) após identificar e selecionar os direcionadores de custos, é necessário atribuir os custos dos recursos às atividades. Martins (2010) e Crepaldi (2012) corroboram que para custear as atividades identificadas na primeira etapa deste método, é necessário repassar a elas parte de cada custo indireto, utilizando os direcionadores de custos relacionados na etapa anterior.

Neste contexto, Megliorini (2012, p. 189), explica:

Cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às suas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos que melhor representam as formas de consumo desses recursos. Em seguida, deve ser apropriado aos produtos, serviços ou objetos de custeio, conforme os direcionadores de atividades mais adequados.

Segundo Crepaldi (2012) o custo de uma atividade abrange todos os recursos necessários para desempenhá-la, dentre estes recursos estão os salários e seus respectivos encargos sociais, materiais, energia.

Por fim, a última etapa de Martins (2010) é atribuir os custos das atividades aos produtos. Para atribuir os custos das atividades aos produtos Martins (2010) explica que é necessário a utilização dos direcionadores de atividades. Para isso, Martins (2010) e Crepaldi (2012) concordam que é necessário a relação da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto.

Alguns dos principais objetivos da implantação do custeio baseado em atividades, segundo Crepaldi (2012) consistem na precisão e na facilidade que a administração vai adquirir para:

- a) Calcular e verificar seus custos reais de produção, principalmente em relação aos custos indiretos;
- b) Identificar e medir os custos da não-qualidade;
- c) Obter informações para eliminar desperdícios e melhorar as atividades;
- d) Eliminar ou reduzir atividades que não agregam valor aos produtos;
- e) Contribuir com o redimensionamento da plataforma de vendas;

- f) Aperfeiçoar consideravelmente suas informações para a tomada de decisões;
- g) Determinar um conjunto de indicadores capazes de medir a eficiência e eficácia empresarial.

Em um mercado competitivo, Crepaldi (2012) considera imprescindível a criação de estruturas de adequadas de custos para a sobrevivência das empresas, com a finalidade de possuir melhor qualidade e menor custo, considerando que a utilização do método ABC aliado as tecnologias atuais podem contribuir muito para o desenvolvimento empresarial.

Conforme demonstrado por Junior, Oliveira e Costa (2012), o Quadro 4 apresenta resumidamente a importância do custeio baseado em atividades.

Quadro 4 – Características e impactos das informações geradas pelo ABC

Características das informações geradas pelo ABC	Impacto gerado pela informação no ambiente gerencial da empresa
Possibilita a apuração dos custos dos produtos com maior precisão.	Reavaliação das margens de contribuição e rentabilidade dos produtos.
Define os direcionadores de custos e de atividades.	Contribuição para o aperfeiçoamento contínuo, com a melhoria dos processos e produtos.
Reconhece os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos.	Aumento da lucratividade, com a eliminação dos custos desnecessários.
Identifica certas informações gerenciais de custos invisíveis, por exemplo, não disponíveis no custeio tradicional.	Aprimoramento do desempenho e melhor orientação para o processo decisório estratégico.

Fonte: Da autora, adaptado de Junior, Oliveira e Costa (2012).

Entre as vantagens do ABC Dubois, Kulpa e Souza (2009) citam que uma das propriedades do ABC é examinar a necessidade das atividades e detectar aquelas que agregam valor ou não. Para Nakagawa (2012) outra vantagem é a possibilidade

de aperfeiçoar a análise de custos tradicional, desta forma, poderá contribuir para o enriquecimento do sistema de informação, tanto na gestão de competitividade quanto na gestão econômica das empresas.

Como desvantagem Dubois, Kulpa e Souza (2009) citam os elevados custos administrativos e a inevitável alocação arbitrária de alguns custos indiretos em algumas empresas. Outra desvantagem é que não poderá ser tomadas decisões a curto prazo com informações produzidas pelo ABC (LEONE G.; LEONE R., 2010).

Por fim, Dutra (2010) destaca que o ABC é um método exclusivamente gerencial, não podendo ser utilizado na para apuração de impostos, nem para distribuição de dividendos.

2.5 Ociosidade

Moreira (2010) explica que é comum os funcionários de empresas deixarem de fazer seus serviços para ler e-mail pessoais, fazer uma pausa para o cafezinho, ou ainda ficar algum tempo sem fazer nenhuma atividade, esse tempo é denominado como tempo ocioso, o qual o funcionário deixa de fazer um serviço pelo qual é pago.

Para Faria (2009) o tempo ocioso ocorre quando o funcionário realiza alguma atividade, mas que não está relacionada a sua produção profissional direta, subordinada e previamente determinada. Segundo Lorentz (2015) ociosidade é o potencial de produção, parcial ou integral, não utilizado, representado prejuízos aos períodos a que se referem e portando devem ser considerados como despesa.

Conforme Spiller et al. (2011) a capacidade ociosa em empresas de serviços representa uma perda, pelo fato de não existir a possibilidade e estocar os serviços. Corrêa e Caon (2012) complementam que pelo fato da não-estocabilidade a capacidade ociosa gera uma perda irrecuperável na receita.

PCW (2012) destaca que a ociosidade é uma situação razoavelmente comum, mas que ainda gera dúvidas quanto aos seus reflexos contábeis, porém afirma que a ociosidade deve ser calculada como custo.

2.6 Formação do preço de venda

A fixação dos preços dos produtos e serviços comercializados é um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade (BRUNI; FAMÁ, 2012). Neste contexto, Megliorini (2012) complementa que tudo que constitui um objeto de transação, entre empresa e consumidor, precisa de um preço.

Bertó e Beulke (2013) afirmam que a formação do preço de venda é um elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas. Conforme Souza e Diehl (2009) a formação do preço de venda é uma tarefa complexa, envolvendo diversas variáveis, podendo ser elencadas em três grupos: estratégia, mercado e custos.

Megliorini (2012) sustenta que além do preço proporcionar um retorno apropriado em relação ao investimento realizado, ele deve considerar aspectos como regulamentações governamentais, avanço tecnológico, obsolescência, alteração do gosto do consumidor, concorrência. Neste contexto, Bomfim e Passarelli (2008) explicam que a determinação do preço de venda requer análise de múltiplos fatores internos e externos a empresa, tendo em vista atender seus objetos a longo prazo.

Segundo Bruni e Famá (2012, p. 291) existem diversos fatores que podem influenciar a determinação de preços de venda, alguns destes principais fatores são:

- a) Capacidade e disponibilidade de pagar do consumidor: é importante observar o poder de compra e o momento que o cliente deseja pagar, sendo que no caso de vendas a prazo, as obrigações financeiras devem ser incluídas no preço;
- b) Qualidade ou tecnologia do produto em relação às necessidades do mercado consumidor: deve estar claro para as empresas o seu mercado de atuação e os produtos ideais aos clientes;
- c) Existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos: com a formação de preços relativamente elevados pode promover o surgimento ou ampliação da concorrência;

- d) Demanda esperada do produto: o planejamento das vendas futuras é influenciado pelo preço que se deseja praticar;
- e) Níveis de produção e/ou vendas em que se pretende ou se pode operar: em consequência dos gastos fixos o volume de produção e venda é determinante na formação de custo e preço;
- f) Mercado de atuação do produto: quanto mais fragmentado for o mercado, menor a capacidade de fixar preços por parte das empresas;
- g) Controle de preços impostos por órgãos governamentais: com a utilização de controles mais rígidos, menor a flexibilidade de fixação de preços;
- h) Custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto: os custos e despesas devem estar claros, principalmente a diferença entre diretos e indiretos em relação aos produtos;
- i) Ganhos e perdas de gerir o produto: gastos relacionados aos investimentos permanentes ou em capital de giro, incluindo o custo de oportunidade.

Martins (2010) explica que para ter um bom desempenho na administração do preço de venda não é suficiente apenas o conhecimento dos custos, mas é preciso também saber o grau de elasticidade da demanda, os preços praticados pelos concorrentes e entre outras variáveis.

Lorentz (2015) explica que a metodologia dominante para a formação do preço é o *mark-up* que consiste em aplicar um percentual sobre o custo da operação, sendo que neste cálculo são incluídos todos os fatores que deseja cobrar no preço sob forma de percentual.

Mark-up é definido por Megliorini (2012, p. 236) como “uma margem, geralmente expressa na forma de um índice ou percentual, que é adicionada ao custo dos produtos”. Para Fontoura (2013) *mark-up* significa marcar para cima, uma vez que parte do custo dos produtos ou serviços é marcada para cima sugerindo um preço de venda ideal.

Bruni e Famá (2012) explicam que o *mark-up* pode ser calculado como multiplicador ou divisor, conforme as seguintes fórmulas:

a) Multiplicador:

$$Mark-up = \frac{\text{Preço de venda}}{\text{Custo variável}} \quad \text{ou} \quad Mark-up = \frac{1}{1 - \text{Soma Taxas Percentuais}} \quad (1)$$

b) Divisor:

$$Mark-up = \frac{\text{Custo variável}}{\text{Preço de venda}} \quad \text{ou} \quad Mark-up = 1 - \text{Soma Taxas Percentuais} \quad (2)$$

Soma Taxas Percentuais refere-se ao total dos valores expressos em percentuais, relacionados ao processo de formação de preço, como por exemplo o lucro desejado (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Segundo Megliorini (2012) após determinado o custo, o preço de venda pode ser calculado utilizando as fórmulas apresentadas no Quadro 5.

Quadro 5 – Fórmulas de *mark-up* para calcular o preço de venda

Método	Fórmula
<i>Mark-up</i> divisor	Preço de venda = Custo / <i>Mark-up</i>
<i>Mark-up</i> multiplicador	Preço de venda = Custo x <i>Mark-up</i>

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme o Quadro 5 se for utilizado o *mark-up* divisor para calcular o preço de venda, a fórmula utilizada deve ser o custo dividido pelo *mark-up*, no caso de utilizar o *mark-up* multiplicador para calcular o preço de venda, a fórmula utilizada deve ser o custo multiplicando o *mark-up*.

Lorentz (2015) afirma que o uso do *mark-up*, seja ele o multiplicador ou o divisor, facilita o processo de precificação das mercadorias, produtos ou serviços, porém, este autor destaca que o cálculo realizado de forma errônea pode trazer consequências desastrosas para as empresas.

2.7 Margem de contribuição

A margem de contribuição, conforme Crepaldi (2012) é utilizada como um instrumento para a tomada de decisões, pois essa informação contribui para que os gestores possam decidir sobre diminuir ou expandir uma linha de produção, avaliar alternativas provenientes da produção, decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos, e, avaliar o desempenho.

Segundo Crepaldi (2012) a fórmula para calcular a margem de contribuição é:

$$MC = PV - CV - DV \quad (3)$$

Onde: MC representa a margem de contribuição

PV representa o preço de venda

CV representa o somatório dos custos variáveis

DV representa o somatório das despesas variáveis

Megliorini (2012) define margem de contribuição como o resultado entre o preço de venda de um produto diminuídos dos custos e despesas variáveis. Para Padoveze (2010, p. 376) a margem de contribuição “representa o lucro variável”.

A margem de contribuição segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009) pode ser apresentada de três maneiras, como margem de contribuição por unidade, margem de contribuição total ou ainda como índice de margem de contribuição.

Para Padoveze (2010) a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis, nestes estão elencados como, por exemplo, a matéria prima, os materiais auxiliares, a mão de obra direta e comissões, por unidade de produto (QUADRO 6).

Quadro 6 – Margem de contribuição unitária

Preço de venda unitário do produto
(-) Custos e despesas variáveis unitárias
Matéria prima
Materiais auxiliares
Mão de obra direta
Comissões
(=) Margem de contribuição unitária

Fonte: Da autora, adaptado de Padoveze (2010).

Segundo Berti (2010) a margem de contribuição total indica, quantitativamente, a importância do produto no desempenho global da empresa. Logo, Crepaldi (2002) explica que a margem de contribuição total é o valor que cobrirá os custos e despesas fixas e proporcionará o lucro, conforme apresenta o Quadro 7.

Quadro 7 – Margem de contribuição total

Receita de vendas
(-) Custos variáveis
(-) Despesas variáveis
(=) Margem de contribuição dos produtos ou serviços
(-) Custos fixos
(-) Despesas fixas
(=) Lucro

Fonte: Da autora, adaptado de Megliorini (2012).

O índice ou percentual de margem de contribuição, segundo Berti (2010), é considerado a contribuição para a empresa, sendo encontrado pelas seguintes fórmulas:

a) Índice unitário:

$$\text{Margem de contribuição \%} = \frac{\text{Margem de contribuição unitária}}{\text{Preço de venda}} \times 100 \quad (4)$$

b) Índice total:

$$\text{Margem de contribuição \%} = \frac{\text{Margem de contribuição total}}{\text{Receita total}} \times 100 \quad (5)$$

Wernke (2008) cita como vantagens da margem de contribuição o poder de contribuir para decisões de curto prazo, a possibilidade de análises com objetivo de redução de custos, bem como auxílio os gestores a compreender a relação entre custos, volume, preços e lucros, para que as decisões sejam tecnicamente fundamentadas.

Segundo Berti (2010) o conhecimento da margem de contribuição permite que o gestor possa controlar o comportamento dos custos, orientar a produção com a finalidade de maximizar os lucros, decidir sobre preços mínimos em caso de concorrência e decidir sobre novos investimentos.

Entre as desvantagens Wernke (2008) descreve que se basear apenas em informações providas da margem de contribuição, pode resultar em valores insuficientes para cobrir todos os custos necessários para manter a atividades a longo prazo.

Martins (2003) explica que a dificuldade de calcular a margem de contribuição consiste nos custos indiretos fixos, pelo fato de serem independentes dos produtos ou volumes e que pelo critério de rateio escolhido pode ser apropriado um valor diferente para cada unidade.

2.8 Estudos anteriores relacionados ao ABC

Com o propósito de verificar alguns estudos anteriores sobre o método de custeio ABC, a seguir apresentam-se os resultados de pesquisas realizadas por Alberton et al. (2013), Rodrigues e Rosa (2006), Sousa (2003), Oliveira e Oliveira Junior (2012) e Moreira et al. (2010).

Ao implantar o método ABC em clientes tributados pelo lucro real em uma empresa de prestação de serviços contábeis na cidade de Marau (RS), Alberton et al. (2013) obteve como resultado a possibilidade de evidenciar as atividades de cada

departamento aos clientes, possibilitando evidenciar quais os clientes consomem mais recursos, auxiliando os gestores na tomada de decisões.

Para Rodrigues e Rosa (2006) que teve como objetivo no seu estudo discutir o ABC para aplicação em empresas contábeis, obteve como resultado que com a utilização deste método poderá ser possível determinar qual o tempo de serviço mais rentável, desta forma pode ser possível direcionar a empresa contábil para especialização de algum tipo de serviço, contribuindo para o gerenciamento eficaz das empresas contábeis.

O estudo de Sousa (2003) propôs um modelo de gestão por atividades em uma empresa de serviços contábeis do município de Florianópolis, obtendo por resultado a possibilidade de conhecer os custos dos serviços prestados aos clientes, calculando os preços dos serviços prestados com mais segurança e também poderá negociar a sua margem de lucro.

No estudo de Oliveira e Oliveira Junior (2012), sobre aplicações do custeio baseado nas atividades de uma empresa de serviços contábeis, o autor afirma que o método de custeio ABC pode ser aplicado em uma empresa prestadora de serviços contábeis e pode ser alcançado vantagens com as informações sobre a rentabilidade de seus clientes.

Moreira et al. (2010) em seu estudo intitulado custo da prestação de serviços contábeis: o caso da Casintep contabilidade e assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT, este autor constatou em seu estudo que a maioria das empresas clientes pesquisadas encontravam-se com um preço de honorários menor do que o preço calculado por meio da margem de lucro que a empresa desejava, comprometendo o faturamento da Casintep.

Neste contexto, a seguir apresentam-se os procedimentos metodológicos que irão conduzir a realização desta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Gil (2012, p. 8) método é definido “como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”. Vergara (2000) destaca que método é uma lógica de pensamento.

Cervo, Bervian e Silva (2007) afirmam que método, em sentido amplo, é a ordem imposta aos diversos processos necessários para atingir um determinado fim ou um resultado desejado, e nas ciências é conhecido como o conjunto de procedimentos utilizados na investigação e demonstração da verdade. Marconi e Lakatos (2010) complementam que o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que possibilitam alcançar o objetivo.

Este capítulo apresenta o procedimento metodológico utilizado para a realização desta pesquisa. São abordados o tipo de pesquisa, unidade de análise da pesquisa, técnicas de coleta de dados, tratamento e análise dos dados coletados, e limitações do método.

3.1 Tipo de pesquisa

Pesquisa é definida por Gil (2012, p. 26) como “o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da

pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Deste modo, para que seja possível compreender o tipo de pesquisa, a seguir está exposta a caracterização, primeiramente quanto ao modo de abordagem do problema, na sequencia quanto ao procedimento técnico, e, posteriormente, quanto ao objetivo geral.

3.1.1 Caracterização quanto ao modo de abordagem do problema

Em relação ao modo de abordagem do problema, essa pesquisa é caracterizada como quantitativa. Richardson et al. (1999), afirmam que o objetivo do método quantitativo é garantir precisão nos resultados, evitando distorções em sua interpretação.

Richardson et al. (1999, p. 70) explicam que o método quantitativo “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto na modalidade de coleta de informações, quanto no tratamento delas”.

Na presente pesquisa o método utilizado é o quantitativo, por estar coerente com o objetivo a ser alcançado. Essa pesquisa foi realizada com base na coleta de informações, tais como custos, despesas, tempo empregado na realização das tarefas para cada cliente e valor cobrado pelos serviços prestados.

Após a coleta das informações necessárias, foi possível calcular o custo da prestação dos serviços contábeis por meio do método de custeio ABC, também é apresentado a lucratividade por cliente, o lucro geral do escritório, em seguida é identificado o *mark-up* a ser empregado na formação dos preços. Tanto a coleta dos dados, quanto seu tratamento foi realizada através de números, traduzidos e interpretados de forma quantitativa, com o objetivo de obter maior exatidão nos resultados.

3.1.2 Caracterização quanto ao procedimento técnico

O procedimento técnico utilizado na realização desta pesquisa é caracterizado como estudo de caso e também como documental.

Gil (2012) explica que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”. Segundo Vergara (2000) o estudo de caso tem característica de profundidade e detalhamento, é limitado a poucas unidades, como por exemplo, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público.

Em relação à pesquisa documental, Gil (2012) explica que esta metodologia se caracteriza por utilizar materiais que não receberam tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados conforme os objetivos da pesquisa.

Para Markoni e Lakatos (2010, p.157):

A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

Os documentos de primeira mão são definidos por Gil (2012) como aqueles que não receberam tratamento, por outro lado os de segunda mão são aqueles que já foram analisados de alguma forma.

Esse estudo de caso foi realizado em um escritório prestador de serviços contábeis, ou seja, em uma empresa. Essa pesquisa também se valerá de documentos internos do escritório contábil em estudo, os quais são caracterizados em primários, pela utilização de dados coletados por meio de relatórios emitidos do sistema da empresa em estudo, os quais não receberam nenhum tratamento.

3.1.3 Caracterização quanto ao objetivo geral

Quanto ao objetivo geral, esta pesquisa caracteriza-se por ser descritiva, na qual Gil (2012) e Vergara (2000) retratam que o objetivo principal é a descrição das características de determinada população, fenômeno ou estabelecimento.

Gil (2012) acrescenta que uma das características mais significativas das pesquisas descritivas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Para Andrade (2003) na pesquisa descritiva “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”.

Esta pesquisa se enquadra neste perfil, pois os dados coletados da empresa em estudo foram observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, para identificar qual o custo de cada cliente com a utilização do método de custeio ABC e a formação do preço de venda.

3.2 Unidade de análise da pesquisa

A unidade de análise desta pesquisa é um escritório de contabilidade, possuindo mais de quarenta e quatro anos de atuação, atendendo, no momento da realização desta pesquisa, trinta e um clientes fixos e também clientes esporádicos.

3.3 Técnicas de coleta de dados

A fonte de coleta de dados desta pesquisa foi restrita a documentos internos do escritório contábil em estudo. As informações para a realização deste estudo de caso foram coletadas através de documentos classificados como primários, coletados a partir de relatórios emitidos do sistema da empresa em estudo, sendo que estes não receberam tratamento.

Os dados necessários para a elaboração desta pesquisa foram coletados juntamente com o escritório em estudo, com a autorização dos proprietários. Foram coletadas informações relacionadas aos custos e despesas do escritório e informações relativas aos preços cobrados para cada cliente do escritório. Também foram coletadas informações referentes ao tempo empregado na realização dos serviços para cada cliente do escritório contábil. Os dados foram coletados da seguinte forma:

- a) Custos e despesas: estas informações foram coletadas através de documentos fornecidos pelo escritório contábil em estudo, como por exemplo os relatórios de controle de caixa e os relatórios de posição financeira mensal;
- b) Preços cobrados por cliente: essas informações foram coletadas através de planilhas mensais, fornecida pela empresa, com os valores cobrados dos clientes referente aos serviços prestados;
- c) Tempo empregado na prestação dos serviços por cliente: foram coletados por meio de formulários específicos conforme o Apêndice A, dessa forma, cada funcionário realizou, em um formulário individual, a anotação de todo o período trabalhado, qualquer que for a atividade que ele realizou, para cada cliente.

A coleta de dados referente as receitas, os custos e as despesas foi realizada no mês de janeiro de 2018, sendo que os custos diretos têm como base os meses de outubro, novembro e dezembro de 2017 e os custos indiretos, as despesas e as receitas tem como base os desembolsos ou as entradas ocorridas de janeiro a dezembro de 2017. Após a coleta destas informações foi realizado a média mensal de cada item, com o objetivo de contemplar todas as informações inerentes a atividade.

O controle do tempo empregado na prestação de serviços para cada cliente foi registrado nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2017, por meio de formulários específicos, sendo estes coletados em cada departamento no mês de janeiro de 2018. Com a mesma finalidade das receitas, custos e despesas, foi realizada a média do tempo trabalhado para cada cliente.

No departamento pessoal, pelo fato de que o tempo empregado na prestação de serviços para cada cliente foi registrado em outubro, novembro e dezembro de 2017, torna-se importante ressaltar que nos meses de novembro e dezembro ocorre a emissão das folhas de pagamentos referentes ao 13º salário, o que pode influenciar no resultado desta pesquisa.

No departamento contábil, foi cuidado para que fosse feito, em relação à contabilidade das empresas, a mesma quantidade de meses para todos os clientes, ou seja, de todos os clientes foram feitos três meses de contabilidade, como forma de precaver-se de possíveis diferenças no registro do tempo.

Por fim, no departamento fiscal, não houve diferenças em relação ao tempo empregado na prestação dos serviços nos meses da anotação, que pudesse influenciar o resultado.

Os valores dos móveis e utensílios e equipamentos de processamento de dados foram coletados junto aos proprietários do escritório. Para calcular a depreciação considerou-se a vida útil real dos bens, ou seja, com base na expectativa do tempo de uso, também fornecida pelos proprietários.

O lucro desejado foi apresentado pelos proprietários do escritório contábil em estudo, por meio de uma entrevista informal.

Para a coleta destas informações também foram utilizadas técnicas como observação do dia a dia de trabalho de cada funcionário, e dos departamentos, também foi realizada uma reunião com estes funcionários, que também pode ser chamada de *storyboards* para obter todas as informações necessárias para a realização desta pesquisa.

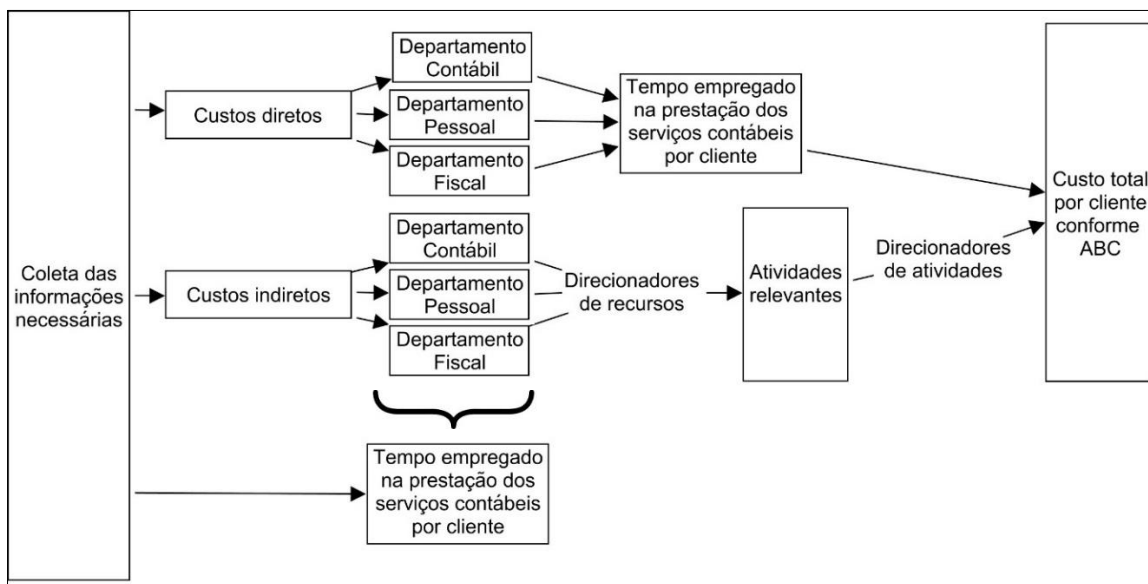
3.4 Tratamento e análise dos dados

Conforme Vergara (2000) tratamento dos dados é aquela seção na qual se explica para o leitor como se pretende tratar os dados coletados, justificando por que tal tratamento é adequado aos propósitos da pesquisa. Segundo Gil (2012) o tratamento e análise de dados têm como objetivo organizar e sumariar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas.

Os dados coletados através dos documentos foram analisados e tratados por meio de uma tabulação de dados efetuada por meio do software *Microsoft Office Excel®* 2016, onde serão expostas as informações coletadas. Desta forma, foi calculado o custo dos serviços prestados, com base no método de custeio ABC,

conforme apresentado na Figura 1, para cada cliente, após foi calculado a lucratividade de cada cliente, o *mark-up* a ser empregado na formação de preços, e por fim sugerido reformulações nos preços praticados.

Figura 1 – Forma de aplicação do ABC nesta pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a Figura 1 é possível visualizar como foi aplicado o método de custeio ABC nesta pesquisa. Os custos diretos primeiramente foram elencados por departamento e após distribuídos a cada cliente conforme o tempo empregado na prestação dos serviços contábeis. Os custos indiretos primeiramente foram elencados por departamentos, na sequência distribuídos às atividades relevantes por meio dos direcionadores de recursos e após foram distribuídos à cada cliente conforme os direcionadores de atividades. Resultado no valor do custo total de cada cliente por meio do método de custeio ABC.

3.5 Limitações do método

Vergara (2000) afirma que independentemente do método escolhido, qualquer procedimento possui possibilidades e limitações. Esta pesquisa apesar de possuir características metodológicas, possui algumas limitações.

Uma das limitações da presente pesquisa ocorre por ser realizada através de um estudo de caso, o qual descreve o comportamento de uma amostra específica, ou seja, seu resultado somente tem validade para a empresa analisada. Desta forma, essa pesquisa não possui o objetivo de que suas conclusões sejam generalizadas para outras empresas contábeis, por exemplo, estando limitadas ao presente objeto de estudo.

Pela dificuldade do controle do tempo empregado na prestação de serviços, de forma exata, podem ocorrer distorções no tempo registrado para cada cliente. Outro fator de limitação se dá pela anotação do tempo empregado na prestação dos serviços para cada cliente ter sido registrado em outubro, novembro e dezembro de 2017, sendo que, em relação ao departamento pessoal pode haver alguma diferença nas empresas que possuem funcionários, pois novembro e dezembro são meses de emitir as folhas do 13º salário. Por consequência destas limitações, podem ocorrer interferências no resultado final desta pesquisa.

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto desta pesquisa é um escritório contábil com mais de quarenta e quatro anos de atuação, enquadrado como microempresa optante pela tributação do Simples Nacional. Em dezembro de 2017 o escritório possuía 31 clientes fixos, conforme apresentado no Quadro 8, sendo eles de diversos ramos de atividades ou formas de tributação. Com o intuito de preservar a identidade dos clientes da empresa em estudo, não foi revelado os seus nomes, sendo apenas identificados por números.

Quadro 8 – Relação de clientes objeto desta pesquisa

Clientes	Ramo de atividade	Regime tributário
E01	Indústria	Simples Nacional
E02	Comércio varejista	Simples Nacional
E03	Comércio varejista	Simples Nacional
E04	Comércio varejista	Simples Nacional
E05	Comércio varejista	Simei
E06	Comércio atacadista	Lucro Real
E07	Comércio varejista	Simples Nacional
E08	Comércio varejista	Simples Nacional
E09	Indústria	Simples Nacional
E10	Serviços	Lucro Presumido
E11	Indústria	Simples Nacional
E12	Serviços	Simples Nacional
E13	Comércio varejista	Simples Nacional
E14	Indústria	Simples Nacional

(Continua...)

(Continuação)

E15	Comércio varejista	Simples Nacional
E16	Serviços	Simei
E17	Serviços	Simples Nacional
E18	Comércio varejista	Simples Nacional
E19	Serviços	Simples Nacional
E20	Comércio varejista	Simples Nacional
E21	Indústria	Simples Nacional
E22	Comércio varejista	Simples Nacional
E23	Serviços	Simples Nacional
E24	Comércio varejista	Simples Nacional
E25	Comércio atacadista	Simples Nacional
E26	Indústria	Simples Nacional
E27	Comércio varejista	Simples Nacional
E28	Indústria	Simples Nacional
E29	Serviços	Lucro Presumido
E30	Serviços	Lucro Presumido
E31	Serviços	Simples Nacional

Fonte: Elaborado pela autora.

O escritório contábil em estudo conta com um quadro funcional de quatro pessoas, uma na função de auxiliar de escrita fiscal, uma na função de auxiliar de escritório/pessoal, uma na função de auxiliar contábil e uma na função de auxiliar de limpeza.

Além da prestação de serviços de contabilidade para os 31 clientes do escritório, no mesmo local também é oferecido serviços de impressão, xerox, plastificação de documentos, encadernação, elaboração de declarações simples e geração de folha de pagamento para empregada doméstica no sistema do e-Social, os quais foram enquadrados nos serviços prestados aos clientes diversos para a elaboração da presente pesquisa. Outrossim, também é prestado serviços para a empresa matriz, que repassa alguns documentos para ser realizado os lançamentos, quando há disponibilidade de tempo.

A empresa em estudo não possui um método de controle de custos ou de formação de preços. Apenas é realizado o controle de caixa e um relatório de posição financeira mensal, contendo o valor dos gastos e receitas do mês, sendo que este é encaminhado para a matriz no início de cada mês.

Para o reajuste anual dos honorários cobrados é utilizado um percentual de acordo com a inflação, sem levar em consideração os custos ou qualquer alteração na forma ou quantidade de serviços prestados para cada cliente.

5 RESULTADOS E ANÁLISES

Este capítulo tem como objetivo apresentar os resultados alcançados na realização desta pesquisa. Inicialmente são apresentados os dados coletados, posteriormente é realizado o cálculo do custeio com a utilização do método ABC, na sequência é apresentada a lucratividade por cliente e o lucro geral do escritório contábil. Após é identificado o *mark-up* para ser empregado na formação dos preços, e, por fim, são apresentadas sugestões de reformulação nos preços praticados.

5.1 Apresentação dos dados coletados

Foram coletados, através de documentos disponibilizados pelo escritório contábil em estudo, todos os custos incorridos na prestação do serviço contábil aos clientes, bem como as despesas relativas a atividade, os preços cobrados dos clientes pela prestação dos serviços contábeis e o tempo empregado na prestação dos serviços. Na empresa em estudo fica evidente a diferenciação entre os departamentos existentes, sendo eles o departamento contábil, o departamento pessoal e o departamento fiscal, pelo fato de possuir um funcionário responsável por cada departamento.

5.1.1 Custos diretos, custos indiretos e despesas

Os custos diretos em relação aos clientes, conforme a Tabela 2, são representados por salário e encargos, ou seja, pelo custo de mão de obra direta, separado por departamento e apresentado pela média da folha de salários de outubro, novembro e dezembro de 2017.

Tabela 2 – Custos diretos por departamento

Custo/Departamento	Departamento Contábil	Departamento Pessoal	Departamento Fiscal	Total
Salário	R\$ 2.100,00	R\$ 1.320,00	R\$ 1.500,00	R\$ 4.920,00
Adicional quinquênio	R\$ 74,94		R\$ 74,94	R\$ 149,88
Adicional quebra de caixa	R\$ 124,90			R\$ 124,90
Custo com plano de saúde	R\$ 53,00		R\$ 53,00	R\$ 106,00
Provisão de Férias	R\$ 181,25	R\$ 110,00	R\$ 131,25	R\$ 422,50
1/3 Férias	R\$ 60,42	R\$ 36,67	R\$ 43,75	R\$ 140,84
Provisão 13º salário	R\$ 181,25	R\$ 110,00	R\$ 131,25	R\$ 422,50
FGTS 8% (sobre salários e encargos)	R\$ 217,82	R\$ 126,13	R\$ 150,49	R\$ 494,44
Auxílio alimentação	R\$ 227,15	R\$ 227,15	R\$ 227,15	R\$ 681,45
(=) Total	R\$ 3.220,73	R\$ 1.929,95	R\$ 2.311,83	R\$ 7.462,51
% de representatividade	43,16%	25,86%	30,98%	100%
Tempo efetivamente trabalhado	140,88	122,58	124,34	387,8
Tempo ocioso	29,29	47,59	45,83	122,72
Total de horas	170,17	170,17	170,17	510,52
Valor do tempo efetivamente trabalhado	R\$ 2.666,37	R\$ 1.390,22	R\$ 1.689,21	R\$ 5.745,80
Valor do tempo ocioso	R\$ 554,36	R\$ 539,73	R\$ 622,62	R\$ 1.716,71
Valor do total de horas	R\$ 3.220,73	R\$ 1.929,95	R\$ 2.311,83	R\$ 7.462,51

Fonte: Elaborado pela autora.

O percentual de representatividade demonstra quanto cada departamento representa individualmente, em relação ao total dos custos diretos da empresa. Conforme a Tabela 2, considerando a média do período de outubro, novembro e dezembro de 2017, o valor total da mão de obra direta resulta em um total de R\$ 7.462,51, do qual 43,16% representa o departamento contábil, 25,86% representa o departamento pessoal, e 30,98% representa o departamento fiscal. Este percentual

será utilizado para distribuir nesta proporção os custos indiretos para cada departamento a seguir.

O tempo trabalhado, tempo ocioso e o total de horas apresentados na Tabela 2, são informações coletadas através dos formulários específicos de anotações de horas trabalhadas para cada cliente. Tais informações demonstram que a média total de horas de trabalho dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2017 é de 170,17 horas de trabalho, porém, com as anotações é possível verificar que no departamento contábil, departamento pessoal e departamento fiscal foi efetivamente trabalhado 140,88 horas, 122,58 horas e 124,34 horas, respectivamente, sendo que a diferença entre as horas totais de trabalho e as horas efetivamente trabalhadas representa o tempo ocioso.

Na Tabela 2 também é possível verificar os valores que representam as horas efetivamente trabalhadas, o tempo ocioso e o total de horas. Para o departamento contábil o valor total das horas equivale a R\$ 3.220,73, sendo que R\$ 2.666,37 é relativo as horas efetivamente trabalhadas e R\$ 554,36 representa o tempo ocioso deste departamento. Para o departamento pessoal o valor total das horas equivale a R\$ 1.929,95, sendo R\$ 1.390,22 relativo as horas efetivamente trabalhadas e R\$ 539,73 representa o tempo ocioso. No departamento fiscal o valor total das horas é de R\$ 2.311,83, as horas efetivamente trabalhadas representam R\$ 1.689,21, e o tempo ocioso representa R\$ 622,62.

Neste contexto, verifica-se que o valor total do tempo efetivamente trabalhado é R\$ 5.745,80, enquanto o valor do tempo ocioso é R\$ 1.716,71, resultando em um valor total de custos diretos de R\$ 7.462,51. O cálculo do custo pelo método de custeio ABC a seguir foi realizado de duas formas, uma considerando o valor do tempo ocioso como parte integrante do custo e outra considerando o tempo ocioso como despesa.

Optou-se por apresentar o cálculo dos custos das duas formas, pois, embora o CPC 16 recomende que a ociosidade não deve ser considerada como custo dos estoques, na empresa em estudo, essa ociosidade decorre do volume médio normal de prestação de serviços, não sendo decorrente de algum evento extraordinário. Contudo, a PWC (2012) considera adequado alocar a ociosidade como custo.

Os custos indiretos correspondem aos desembolsos efetuados no período de janeiro a dezembro de 2017. Considerando que existem gastos realizados uma vez durante o ano, ou que não são realizados mensalmente, foi realizado uma média mensal de cada custo, com o objetivo de contemplar todos os gastos inerentes a atividade.

Conforme a Tabela 3, os custos indiretos em relação a atividade correspondem aos desembolsos com software contábil, aluguel do estabelecimento, material de expediente, aluguel de impressora, telefone/internet, água, energia elétrica, limpeza e depreciação.

Tabela 3 – Custos indiretos por departamento

Custos indiretos	Média mensal 2017	Departamento Contábil	Departamento Pessoal	Departamento Fiscal
% de representatividade da mão de obra direta		43,16%	25,86%	30,98%
Software	R\$ 263,75	R\$ 113,83	R\$ 68,21	R\$ 81,71
Aluguel	R\$ 497,50	R\$ 214,71	R\$ 128,66	R\$ 154,12
Material de expediente	R\$ 112,84	R\$ 48,70	R\$ 29,18	R\$ 34,96
Aluguel de impressora	R\$ 146,58	R\$ 63,26	R\$ 37,91	R\$ 45,41
Telefone/Internet	R\$ 294,71	R\$ 127,19	R\$ 76,22	R\$ 91,30
Água	R\$ 65,56	R\$ 28,30	R\$ 16,96	R\$ 20,31
Energia Elétrica	R\$ 117,30	R\$ 50,62	R\$ 30,34	R\$ 36,34
Limpeza	R\$ 620,03	R\$ 267,60	R\$ 160,35	R\$ 192,08
Depreciação	R\$ 224,58	R\$ 96,93	R\$ 58,08	R\$ 69,57
TOTAL	R\$ 2.342,85	R\$ 1.011,14	R\$ 605,91	R\$ 725,80

Fonte: Elaborado pela autora.

Os custos indiretos foram distribuídos aos departamentos conforme o percentual de representatividade da mão de obra direta de cada departamento em relação ao total, sendo este demonstrado na Tabela 2, com a finalidade de atribuir a cada departamento a sua parcela dos custos indiretos, utilizando um direcionador que reflete a sua representatividade dentro da empresa em estudo.

Desta forma, conforme a Tabela 3, é possível verificar que a média mensal do custo indireto do escritório contábil em estudo foi de R\$ 2.342,85 no ano de 2017, e a distribuição de cada custo indireto aos departamentos conforme o percentual de representatividade da mão de obra direta, resulta em um total de R\$ 1.011,14 para o

departamento contábil, R\$ 605,91 para o departamento pessoal e R\$ 725,80 para o departamento fiscal.

Para o cálculo da depreciação apresentada na Tabela 3 foi considerado a expectativa de vida útil real definida pelos proprietários da empresa em estudo, sendo de 10 anos para os móveis e utensílios e de 4 anos para os equipamentos de processamento de dados (TABELA 4).

Tabela 4 – Cálculo da depreciação

Itens do imobilizado	Valor	Expectativa de vida útil real	Taxa de Depreciação	Depreciação Anual	Depreciação Mensal
Móveis e utensílios	R\$ 7.200,00	10 anos	10%	R\$ 720,00	R\$ 60,00
Equipamentos de processamento de dados	R\$ 7.900,00	4 anos	25%	R\$ 1.975,00	R\$ 164,58
Total	R\$ 15.100,00	-	-	R\$ 2.695,00	R\$ 224,58

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a Tabela 4 o valor total dos itens do imobilizado do escritório contábil em estudo é de R\$ 15.100,00, divididos em R\$ 7.200,00 em móveis e utensílios e R\$ 7.900,00 em equipamentos de processamento de dados. O cálculo da depreciação considerando a expectativa de vida útil real de 10 anos para os móveis e utensílios e de 4 anos para os equipamentos de processamento de dados, o valor total da depreciação anual resultou em R\$ 2.695,00, representando R\$ 60,00 mensal para os móveis e utensílios e R\$ 164,58 para os equipamentos de processamento de dados, ou seja, R\$ 224,58 de depreciação mensal.

Ainda em relação aos custos indiretos, durante o ano de 2017 houve um gasto específico relacionado a uma única empresa do escritório contábil em estudo, sendo este um gasto com transporte, no valor de R\$ 58,80, que da mesma forma como os custos indiretos, foi realizada a média mensal resultando em R\$ 4,90, o qual é relativo especificamente ao cliente E20.

Da mesma forma dos custos indiretos, as despesas relativas à atividade foram coletadas de janeiro a dezembro de 2017, e posteriormente realizado a média anual de despesas, sendo assim possível contemplar todos os gastos do ano (TABELA 5).

Tabela 5 – Despesas

Despesas	Média mensal 2017
Material de consumo	R\$ 36,82
Simplex Nacional DAS	R\$ 787,59
Despesas Bancárias	R\$ 33,62
Contribuição APAE	R\$ 108,33
Publicidade e Propaganda	R\$ 39,17
Despesa com manutenção de máquinas	R\$ 48,33
Anuidade do CRC-RS	R\$ 20,17
ISSQN fixo	R\$ 90,50
Contribuição Sindical Patronal	R\$ 19,71
Taxa de licença - prefeitura	R\$ 23,97
Despesas com conservação	R\$ 27,67
Contribuição Assistencial Patronal	R\$ 6,67
TOTAL	R\$ 1.252,54

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme descrito na Tabela 5 o valor total das despesas do escritório contábil em estudo é de R\$ 1.252,54, o item com maior representatividade dentre as despesas é o simples nacional de R\$ 787,59.

As despesas relacionadas na Tabela 5 serão utilizadas para calcular o lucro do escritório contábil em estudo, após calcular o custo por meio do método de custeio ABC.

5.1.2 Preços praticados

Os preços cobrados pela prestação dos serviços foram coletados de janeiro a dezembro de 2017, após foi realizada uma média mensal, conforme os resultados apresentados na Tabela 6, com o objetivo de contemplar todas as informações relativas aos preços praticados do ano.

Tabela 6 – Preços praticados

Clientes	Preços praticados
E01	R\$ 280,25
E02	R\$ 286,92
E03	R\$ 312,33
E04	R\$ 379,58
E05	R\$ 115,83
E06	R\$ 1.268,50
E07	R\$ 282,08
E08	R\$ 547,42
E09	R\$ 325,00
E10	R\$ 183,33
E11	R\$ 480,00
E12	R\$ 215,00
E13	R\$ 347,00
E14	R\$ 534,17
E15	R\$ 231,67
E16	R\$ 115,83
E17	R\$ 711,25
E18	R\$ 405,00
E19	R\$ 323,58
E20	R\$ 371,58
E21	R\$ 1.160,00
E22	R\$ 385,83
E23	R\$ 469,17
E24	R\$ 211,67
E25	R\$ 441,25
E26	R\$ 318,33
E27	R\$ 330,42
E28	R\$ 931,67
E29	R\$ 206,25
E30	R\$ 314,58
E31	R\$ 206,25
Clientes diversos	R\$ 652,98
TOTAL	R\$ 13.344,72

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme os preços praticados expostos na Tabela 6 os clientes que possuem maior preço praticado é o E06 com um preço de R\$ 1.268,50, seguido do

cliente E21 com um preço de R\$ 1.160,00, por outro lado os clientes com menores preços são o E05 e o E16 com um preço de R\$ 115,83 cada. Estes valores serão úteis para calcular a lucratividade por cliente, após o cálculo do custo de cada cliente por meio do ABC.

5.1.3 Tempo empregado na prestação dos serviços

O tempo empregado na prestação dos serviços do departamento contábil, departamento pessoal e departamento fiscal, foram coletados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2017, por meio de formulários específicos. Conforme exemplificado no Apêndice B para o departamento contábil, no Apêndice C para o departamento pessoal e no Apêndice D para o departamento fiscal, estes apêndices apresentam o formulário referente ao mês de outubro de 2017.

A Tabela 7 apresenta o somatório dos minutos registrados na prestação dos serviços contábeis a cada cliente do escritório em estudo, dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2017.

Tabela 7 – Tempo empregado na prestação dos serviços

Cientes	Total de minutos Departamento Contábil	Total de minutos Departamento Pessoal	Total de minutos Departamento Fiscal
E01	185	79	338
E02	82	130	285
E03	121	121	232
E04	99	87	646
E05	0	83	0
E06	1136	252	2829
E07	115	40	242
E08	1235	2394	1116
E09	117	62	289
E10	318	103	195
E11	412	315	212
E12	89	59	243
E13	112	70	294
E14	189	596	637

(Continua...)

(Continuação)

E15	706	177	609
E16	153	700	150
E17	239	228	678
E18	56	85	532
E19	30	54	51
E20	581	263	1384
E21	2192	7281	2673
E22	574	142	1351
E23	636	2643	484
E24	79	51	376
E25	104	74	156
E26	316	53	153
E27	66	33	137
E28	384	460	707
E29	575	122	733
E30	154	85	104
E31	460	88	130
Clientes diversos	3452	2278	1155
Serviços administrativos	3566	1413	3259
Serviços prestados à matriz	6824	1443	0
TOTAL DE MINUTOS	25357	22064	22380

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a Tabela 7 é possível observar o tempo empregado na realização dos serviços dos 31 clientes do escritório contábil em estudo e também dos serviços prestados aos clientes diversos, serviços administrativos e serviços prestados à matriz.

Foram enquadrados nos serviços realizados aos clientes diversos as tarefas referentes a impressões, xerox, plastificações de documentos, encadernações, elaboração de declarações simples e geração de folha de pagamento para empregada doméstica no sistema do e-Social. As quais são atividades rápidas de serem realizadas, prestadas à clientes diversos esporádicos, sem relação com os outros 31 clientes descritos anteriormente.

Os serviços administrativos estão relacionados a atividades internas do escritório contábil em estudo, como por exemplo a emissão dos recibos de honorários contábeis, a cobrança destes honorários, a emissão da folha de

pagamento do próprio escritório contábil juntamente com o cumprimento das suas obrigações acessórias, emissão de demonstrativos de entrada e saída de caixa, entre outras atividades relacionadas à administração do escritório. Sendo que estas atividades administrativas podem ser efetuadas por todos os departamentos conforme a atividade realizada. O custo destes serviços administrativos foi calculado da mesma forma como o custo de cada cliente do escritório, e após este custo foi considerado uma despesa administrativa, para calcular o lucro final do escritório contábil em estudo.

Outra atividade realizada é os serviços prestados à matriz, sendo relativos a documentos repassadas da matriz para ser realizado os lançamentos quando há disponibilidade de tempo, que serão calculados da mesma forma como o custo de cada cliente do escritório, e após este custo será transferido para a matriz, não integrando o custo nem as despesas do escritório contábil em estudo.

5.2 Aplicação do Custeio ABC à empresa em estudo

Com o intuito de aplicar o método de custeio ABC na empresa em estudo, é necessário realizar a identificação das atividades relevantes, atribuir custos às atividades, identificar os direcionadores de custos, atribuir os custos dos recursos as atividades, para que por fim, os custos das atividades sejam atribuídos aos serviços.

5.2.1 Identificação das atividades relevantes

O primeiro procedimento para aplicar o método de custeio ABC é identificar as atividades relevantes para cada departamento da empresa em estudo. Para identificar as atividades relevantes, utilizou-se de técnicas como a observação do dia a dia de trabalho dos funcionários, de cada departamento, foi também realizada uma reunião com estes funcionários, a qual pode também ser chamada de *storyboards*, e uma entrevista informal.

No Quadro 9 é possível visualizar a identificação das atividades relevantes para cada departamento do escritório contábil em estudo.

Quadro 9 – Atividades relevantes por departamento

Departamento Contábil	Departamento Pessoal	Departamento Fiscal
Solicitar documentos aos clientes	Solicitar documentos ou informações relativas a funcionários	Solicitar documentos relacionados ao departamento fiscal
Receber documentos	Receber documentos	Receber documentos
Separar a documentação recebida	Separar a documentação recebida	Separar a documentação recebida
Efetuar a importação de lançamentos contábeis gerados pelo sistema	Registrar admissões no sistema e gerar a documentação pertinente	Efetuar o lançamento ou importação de notas fiscais no sistema
Escriturar lançamentos contábeis;	Registrar rescisões no sistema e gerar a documentação pertinente	Realizar a conferência
Imprimir relatórios para conferência	Emitir folhas de pagamento	Corrigir informações
Realizar a conferência das informações contábeis	Realizar a conferência das folhas de pagamento	Imprimir relatórios para conferência
Corrigir lançamentos	Corrigir informações	Efetuar o encerramento fiscal
Realizar a apuração de impostos	Imprimir relatórios	Realizar a apuração dos impostos
Cumprir com obrigações acessórias, tais como, DCTF, DIRF, Sped Contábil, Livro Diário, Livro Razão	Arquivar documentos	Realizar a impressão de guias de impostos
Outras atividades como atendimento aos clientes e arquivar documentações diversas de clientes	Cumprir com obrigações acessórias, tais como, SEFIP, CAGED, RAIS, GFIP, preenchimento do livro de empregados	Arquivar documentos
	Outras atividades como atendimento aos clientes e arquivar documentações diversas de clientes	Cumprir com obrigações acessórias, tais como, Sped Fiscal, GIA, Livro de Entradas, Livro de Saídas, Livro de Inventário, Livro de ISSQN, Sedif
		Outras atividades como atendimento aos clientes e arquivar documentações diversas de clientes

Fonte: Elaborado pela autora.

Para cada uma destas atividades relevantes identificadas foi conferido um percentual que representa o tempo despendido em média para cada atividade. Este percentual foi identificado da mesma forma como a identificação das atividades

relevantes, ou seja, por observação do dia a dia de trabalho de cada departamento, uma reunião com os funcionários e entrevista informal.

O somatório do percentual do tempo despendido para a realização de cada atividade, de cada departamento, consiste em 100%, conforme a Tabela 8, Tabela 9 e Tabela 10, que representa o departamento contábil, o departamento pessoal e o departamento fiscal, respectivamente.

Tabela 8 – Percentual do tempo trabalhado por atividade departamento contábil

Atividades	% Total do tempo
Solicitar documentos	3%
Receber documentos	2%
Separar documentos	5%
Efetuar a importação de lançamentos	5%
Escriturar lançamentos contábeis	35%
Imprimir os relatórios para conferência	5%
Conferir contabilidade	8%
Corrigir lançamentos	3%
Apuração de impostos	5%
Obrigações acessórias	19%
Outras	10%
TOTAL	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a Tabela 8 é possível observar que no departamento contábil a atividade que mais despende tempo para ser realizada é a atividade de escriturar lançamentos contábeis com 35% do tempo total, seguida por cumprir com as obrigações acessórias com 19% do tempo total.

Tabela 9 – Percentual do tempo trabalhado por atividade departamento pessoal

Atividades	% Total do Tempo
Solicitar documentos	3%
Receber documentos	2%
Separar documentos	5%
Registrar Admissão	8%
(Continua...)	

(Continuação)	
Registrar Rescisão	15%
Emitir folha de pagamento	30%
Conferência	10%
Corrigir informações	3%
Impressão de relatórios	5%
Arquivar documentos	5%
Obrigações acessórias	10%
Outras	4%
TOTAL	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

No departamento pessoal a atividades que mais despende de tempo para ser realizada é a atividade de emitir folha de pagamento com 30% do tempo total, seguida por registrar rescisões do contrato de trabalho com 15% do tempo total (TABELA 9).

Tabela 10 – Percentual do tempo trabalhado por atividade departamento fiscal

Atividades	% Total do Tempo
Solicitar documentos	3%
Receber documentos	2%
Separar documentos	8%
Lançamentos fiscais	33%
Imprimir relatórios para conferência	3%
Conferência de lançamentos	5%
Corrigir lançamentos	3%
Encerramento Fiscal	5%
Apuração de impostos	10%
Impressão de guias de impostos	8%
Arquivar documentos	5%
Obrigações acessórias	8%
Outras	7%
TOTAL	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Para o departamento fiscal a Tabela 10 demonstra que a atividade que mais despende de tempo para ser realizada é efetuar os lançamentos fiscais com 33% do tempo total, seguida pela apuração dos impostos com 10% do tempo total.

5.2.2 Atribuição dos custos às atividades

Nesta etapa é necessário identificar os recursos utilizados para a execução das atividades. Da mesma forma como a identificação das atividades relevantes, esta identificação dos custos às atividades ocorreu por meio de observação, *storyboards* e entrevista informal.

Para os custos diretos e indiretos abaixo relacionados são elencadas as atividades que eles pertencem.

- a) Mão de obra direta: é o custo de maior relevância para o escritório contábil em estudo, representa o valor dos salários e encargos dos funcionários de cada departamento, sendo que estes gastos serão identificados diretamente aos serviços prestados aos clientes;
- b) Software: representa o valor gasto com a licença para a utilização do software, este gasto é utilizado em atividades do departamento contábil como efetuar a importação dos lançamentos contábeis no sistema, efetuar a escrituração dos lançamentos contábeis, imprimir relatórios, conferir lançamentos dentro do próprio sistema, apurar impostos, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do software. No departamento pessoal, o software é utilizado no registro de admissões, rescisões, emissão de folhas de pagamento, imprimir relatórios, conferir lançamentos dentro do próprio sistema, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do software. No departamento fiscal, o software é utilizado nas atividades de lançamentos fiscais no sistema, conferir lançamentos dentro do próprio sistema, corrigir informações, impressão de relatórios fiscais, apuração de impostos, impressão de guias, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do software;
- c) Aluguel do estabelecimento: para atender ao público e executar os serviços, o escritório contábil em estudo utiliza-se de um estabelecimento alugado, este gasto é relativo a todas as atividades da empresa, em todos departamentos;

- d) Material de expediente: este custo está relacionado ao material utilizado na execução dos serviços, como por exemplo folhas A4, ou folhas de formulário contínuo, lápis, caneta, clips, caixas de arquivo morto, pastas, envelopes, entre outros. Este gasto está relacionado as atividades do departamento contábil, tais como, impressão de relatórios para conferência, apuração de impostos, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do material de expediente. No departamento pessoal este gasto relaciona-se a atividades como registrar admissão, registrar rescisões, emitir folhas de pagamento, conferência, impressão de relatórios, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do material de expediente. Para o departamento fiscal o material de expediente relaciona-se as atividades de conferência de lançamentos, encerramento fiscal, impressão de livros, apuração de impostos, impressão de guias de impostos e cumprir com obrigações acessórias, entre outras atividades que se utilizam de material de expediente;
- e) Aluguel de impressora: para a impressão de quaisquer documentos a empresa se utiliza de uma impressora alugada. Este gasto está relacionado as atividades do departamento contábil, tais como, impressão de relatórios para conferência, apuração de impostos, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam da impressora. No departamento pessoal este gasto relaciona-se a atividades como registrar admissão, registrar rescisões, emitir folhas de pagamento, conferência, impressão de relatórios, cumprir com obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam da impressora. Para o departamento fiscal o material de expediente relaciona-se as atividades de conferência de lançamentos, encerramento fiscal, impressão de livros, apuração de impostos, impressão de guias de impostos e cumprir com obrigações acessórias, entre outras atividades que se utilizam da impressora;
- f) Telefone/Internet: estes custos referem-se aos impulsos telefônicos, tarifas, impostos e internet cobrados pela prestadora de serviços telefônicos. Este gasto está relacionado as atividades do departamento contábil, tais como, solicitar documentos, receber documentos, apuração

de impostos, cumprimento das obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do telefone internet. No departamento pessoal este gasto está relacionado as atividades de solicitar documentos, receber documentos, registrar rescisões do contrato de trabalho, cumprimento das obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do telefone internet. No departamento fiscal este gasto está relacionado as atividades de solicitar documentos, receber documentos, apuração de impostos, impressão de guias de impostos, cumprimento das obrigações acessórias, e outras atividades que se utilizam do telefone internet;

- g) Água: é o consumo mensal de água gasto pelo escritório contábil em estudo, sendo que este gasto é relativo a todas as atividades da empresa, em todos departamentos;
- h) Energia elétrica: é o consumo mensal que o escritório contábil em estudo tem com iluminação, equipamentos de processamentos de dados, calculadoras, ou outros equipamentos movidos a eletricidade, este gasto é relativo a todas as atividades da empresa, em todos departamentos;
- i) Limpeza: são gastos incorridos pela limpeza do estabelecimento, por uma funcionária do escritório, contratada especificamente para efetuar e conservar a limpeza do ambiente, este gasto é relativo a todas as atividades da empresa, em todos departamentos;
- j) Depreciação: este custo é oriundo dos móveis e utensílios e dos equipamentos de processamento de dados, sendo este relativo a todas as atividades da empresa, em todos departamentos.

Possuindo os custos indiretos, as atividades relacionadas, o próximo passo é identificar os direcionadores de custos para alocação dos custos indiretos aos serviços.

5.2.3 Identificação dos direcionadores de custos

O direcionador de custos utilizado é o tempo empregado na realização dos serviços para cada cliente do escritório contábil em estudo, coletado em outubro, novembro e dezembro de 2017. Conforme a Tabela 11 é possível verificar a quantidade de minutos trabalhados para cada cliente, relativos a outubro, novembro e dezembro de 2017 e por departamento, ao lado consta o percentual que representa quanto equivale o tempo trabalhado para cada cliente em relação ao total das horas trabalhadas em cada departamento.

Tabela 11 – Total de minutos trabalhados para cada cliente

Clientes	Total de minutos Departamento Contábil	%	Total de minutos Departamento Pessoal	%	Total de minutos Departamento Fiscal	%
E01	185	0,7296	79	0,3580	338	1,5103
E02	82	0,3234	130	0,5892	285	1,2735
E03	121	0,4772	121	0,5484	232	1,0366
E04	99	0,3904	87	0,3943	646	2,8865
E05	0	0,0000	83	0,3762	0	0,0000
E06	1136	4,4800	252	1,1421	2829	12,6408
E07	115	0,4535	40	0,1813	242	1,0813
E08	1235	4,8704	2394	10,8503	1116	4,9866
E09	117	0,4614	62	0,2810	289	1,2913
E10	318	1,2541	103	0,4668	195	0,8713
E11	412	1,6248	315	1,4277	212	0,9473
E12	89	0,3510	59	0,2674	243	1,0858
E13	112	0,4417	70	0,3173	294	1,3137
E14	189	0,7454	596	2,7012	637	2,8463
E15	706	2,7842	177	0,8022	609	2,7212
E16	153	0,6034	700	3,1726	150	0,6702
E17	239	0,9425	228	1,0334	678	3,0295
E18	56	0,2208	85	0,3852	532	2,3771
E19	30	0,1183	54	0,2447	51	0,2279
E20	581	2,2913	263	1,1920	1384	6,1841
E21	2192	8,6446	7281	32,9995	2673	11,9437
E22	574	2,2637	142	0,6436	1351	6,0366

(Continua...)

E23	636	2,5082	2643	11,9788	484	2,1626
E24	79	0,3116	51	0,2311	376	1,6801
E25	104	0,4101	74	0,3354	156	0,6971
E26	316	1,2462	53	0,2402	153	0,6836
E27	66	0,2603	33	0,1496	137	0,6122
E28	384	1,5144	460	2,0848	707	3,1591
E29	575	2,2676	122	0,5529	733	3,2752
E30	154	0,6073	85	0,3852	104	0,4647
E31	460	1,8141	88	0,3988	130	0,5809
Clientes diversos	3452	13,6136	2278	10,3245	1155	5,1609
Serviços administrativos	3566	14,0632	1413	6,4041	3259	14,5621
Serviços prestados à matriz	6824	26,9117	1443	6,5401	0	0,0000
TOTAL	25357	100	22064	100	22380	100

Fonte: Elaborado pela autora.

Estes percentuais relativos a cada cliente dos direcionadores de custos serão utilizados para atribuir os custos das atividades aos clientes, e também os custos diretos dos departamentos aos clientes.

5.2.4 Atribuição dos custos indiretos dos recursos às atividades

Os custos indiretos que anteriormente já foram separados por departamento, agora serão atribuídos às atividades que estão relacionados por meio de rastreamento, levando em consideração o tempo trabalhado para cada atividade e analisando apenas as atividades as quais se relacionam com determinado custo indireto.

A Tabela 12 apresenta o rastreamento dos custos indiretos a cada atividade com a qual se relaciona, conforme o percentual do total do tempo empregado para a realização de cada atividade no departamento contábil.

Tabela 12 – Atribuição de custos indiretos às atividades do departamento contábil

Atividades	% Total do Tempo	Custos indiretos identificados por atividades									
		Software (R\$)	Aluguel (R\$)	Material de expediente (R\$)	Aluguel de impressora (R\$)	Telefone/Internet (R\$)	Água (R\$)	Energia Elétrica (R\$)	Limpeza (R\$)	Depreciação (R\$)	Total
Solicitar documentos	3%		6,44			9,78	0,85	1,52	8,03	2,91	29,53
Receber documentos	2%		4,29			6,52	0,57	1,01	5,35	1,94	19,69
Separar documentos	5%		10,74				1,41	2,53	13,38	4,85	32,91
Efetuar a importação de lançamentos	5%	6,32	10,74				1,41	2,53	13,38	4,85	39,23
Escriturar lançamentos contábeis	35%	44,27	75,15				9,90	17,72	93,66	33,92	274,62
Imprimir os relatórios para conferência	5%	6,32	10,74	6,24	8,11		1,41	2,53	13,38	4,85	53,59
Conferir contabilidade	8%	10,12	17,18				2,26	4,05	21,41	7,75	62,77
Corrigir lançamentos	3%	3,79	6,44				0,85	1,52	8,03	2,91	23,54
Apuração de impostos	5%	6,32	10,74	6,24	8,11	16,31	1,41	2,53	13,38	4,85	69,89
Obrigações acessórias	19%	24,03	40,80	23,72	30,82	61,97	5,38	9,62	50,84	18,42	265,59
Outras	10%	12,65	21,47	12,49	16,22	32,61	2,83	5,06	26,76	9,69	139,79
TOTAL	100%	113,83	214,71	48,70	63,26	127,19	28,30	50,62	267,60	96,93	1011,14

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 13, da mesma forma como a Tabela 11 apresenta o rastreamento dos custos indiretos a cada atividade com a qual se relaciona, conforme o percentual do tempo empregado para a realização de cada atividade no departamento pessoal.

Tabela 13 – Atribuição de custos indiretos às atividades do departamento pessoal

Atividades	% Total do Tempo	Custos indiretos identificados por atividades									
		Software (R\$)	Aluguel (R\$)	Material de expediente (R\$)	Aluguel de impressora (R\$)	Telefone/Internet (R\$)	Água (R\$)	Energia Elétrica (R\$)	Limpeza (R\$)	Depreciação (R\$)	Total
Solicitar documentos	3%		3,86			6,73	0,51	0,91	4,81	1,74	18,56
Receber documentos	2%		2,57			4,48	0,34	0,61	3,21	1,16	12,37
Separar documentos	5%		6,43				0,85	1,52	8,02	2,90	19,72
Registrar Admissão	8%	6,42	10,29	2,85	3,70		1,36	2,43	12,83	4,65	44,52
Registrar Rescisão	15%	12,04	19,30	5,34	6,93	33,63	2,54	4,55	24,05	8,71	117,09
Emitir folha de pagamento	30%	24,07	38,60	10,68	13,87		5,09	9,10	48,11	17,42	166,94
Conferência	10%	8,02	12,87	3,56	4,62		1,70	3,03	16,04	5,81	55,65
Corrigir informações	3%	2,41	3,86				0,51	0,91	4,81	1,74	14,24
Impressão de relatórios	5%	4,01	6,43	1,78	2,31		0,85	1,52	8,02	2,90	27,82
Arquivar documentos	5%		6,43				0,85	1,52	8,02	2,90	19,72
Obrigações acessórias	10%	8,02	12,87	3,56	4,62	22,42	1,70	3,03	16,04	5,81	78,06
Outras	4%	3,21	5,15	1,42	1,85	8,97	0,68	1,21	6,41	2,32	31,22
TOTAL	100%	68,21	128,66	29,18	37,91	76,22	16,96	30,34	160,35	58,08	605,91

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 14, da mesma forma como a Tabela 12 e a Tabela 13, apresenta o rastreamento dos custos indiretos a cada atividade com a qual se relaciona, conforme o percentual do tempo empregado para a realização de cada atividade no departamento fiscal.

Tabela 14 – Atribuição de custos indiretos às atividades do departamento fiscal

Atividades	% Total do Tempo	Custos indiretos identificados por atividades									
		Software (R\$)	Aluguel (R\$)	Material de expediente (R\$)	Aluguel de impressora (R\$)	Telefone/Internet (R\$)	Água (R\$)	Energia Elétrica (R\$)	Limpeza (R\$)	Depreciação (R\$)	Total
Solicitar documentos	3%		4,62			7,21	0,61	1,09	5,76	2,09	21,38
Receber documentos	2%		3,08			4,81	0,41	0,73	3,84	1,39	14,25
Separar documentos	8%		12,33				1,62	2,91	15,37	5,57	37,79
Lançamentos fiscais	33%	32,88	50,86				6,70	11,99	63,39	22,96	188,78
Imprimir relatórios para conferência	3%	2,99	4,62	2,28	2,96		0,61	1,09	5,76	2,09	22,40
Conferência de lançamentos	5%	4,98	7,71	3,80	4,94		1,02	1,82	9,60	3,48	37,34
Corrigir lançamentos	3%	2,99	4,62				0,61	1,09	5,76	2,09	17,16
Encerramento Fiscal	5%	4,98	7,71	3,80	4,94		1,02	1,82	9,60	3,48	37,34
Apuração de impostos	10%	9,96	15,41	7,60	9,87	24,03	2,03	3,63	19,21	6,96	98,70
Impressão de guias de impostos	8%	7,97	12,33	6,08	7,90	19,22	1,62	2,91	15,37	5,57	78,96
Arquivar documentos	5%		7,71				1,02	1,82	9,60	3,48	23,62
Obrigações acessórias	8%	7,97	12,33	6,08	7,90	19,22	1,62	2,91	15,37	5,57	78,96
Outras	7%	6,98	10,79	5,32	6,91	16,82	1,42	2,54	13,45	4,87	69,09
TOTAL	100%	81,71	154,12	34,96	45,41	91,30	20,31	36,34	192,08	69,57	725,80

Fonte: Elaborado pela autora.

A identificação dos custos por atividade permite uma melhor alocação dos mesmos, evitando distorções que poderiam ocorrer pelo uso de outros métodos de custeio. Como pode ser observado na Tabela 12, Tabela 13 e Tabela 14, os custos

com software, material de expediente, aluguel do estabelecimento, e telefone não foram atribuídos às atividades que são realizadas sem o referido custo.

Considerando que os valores dos custos indiretos estão devidamente alocados nas atividades relevantes do escritório contábil em estudo, o próximo passo é atribuir os custos das atividades aos clientes por meio dos direcionadores de custos identificados anteriormente.

5.2.5 Atribuição dos custos diretos aos serviços

Os custos diretos foram atribuídos aos clientes conforme o Apêndice E, distribuídos de cada departamento aos clientes, por meio do percentual do tempo empregado na realização dos serviços para cada cliente do escritório contábil em estudo. O cálculo foi realizado considerando o tempo ocioso como custo e também como despesa, sendo que o somatório dos departamentos corresponde ao total de custos diretos por cliente.

Os valores apresentados na Tabela 15 é o resultado da multiplicação do total do custo direto de cada departamento pelos percentuais de direcionadores de custos de cada empresa anteriormente identificados, apresentado pela soma total de todos os departamentos.

Tabela 15 – Custos diretos atribuídos aos clientes

Clientes	Total de custos diretos por cliente	
	Ociosidade como custo	Ociosidade como despesa
E01	R\$ 65,33	R\$ 49,94
E02	R\$ 51,23	R\$ 38,32
E03	R\$ 49,92	R\$ 37,85
E04	R\$ 86,91	R\$ 64,65
E05	R\$ 7,26	R\$ 5,23
E06	R\$ 458,56	R\$ 348,84
E07	R\$ 43,11	R\$ 32,87
E08	R\$ 481,54	R\$ 364,93
E09	R\$ 50,13	R\$ 38,02

(Continua...)

(Continuação)

E10	R\$ 69,54	R\$ 54,65
E11	R\$ 101,78	R\$ 79,17
E12	R\$ 41,56	R\$ 31,42
E13	R\$ 50,72	R\$ 38,38
E14	R\$ 141,94	R\$ 105,50
E15	R\$ 168,06	R\$ 131,34
E16	R\$ 96,15	R\$ 71,52
E17	R\$ 120,34	R\$ 90,67
E18	R\$ 69,50	R\$ 51,40
E19	R\$ 13,81	R\$ 10,40
E20	R\$ 239,77	R\$ 182,11
E21	R\$ 1.191,41	R\$ 890,98
E22	R\$ 224,89	R\$ 171,26
E23	R\$ 361,96	R\$ 269,93
E24	R\$ 53,34	R\$ 39,90
E25	R\$ 35,79	R\$ 27,37
E26	R\$ 60,59	R\$ 48,12
E27	R\$ 25,43	R\$ 19,37
E28	R\$ 162,04	R\$ 122,72
E29	R\$ 159,42	R\$ 123,47
E30	R\$ 37,73	R\$ 29,40
E31	R\$ 79,56	R\$ 63,72
Clientes diversos	R\$ 757,03	R\$ 593,66
Serviços administrativos	R\$ 913,19	R\$ 709,94
Serviços prestados à matriz	R\$ 992,97	R\$ 808,42
TOTAL	R\$ 7.462,51	R\$ 5.745,47

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme pode ser verificado na Tabela 15 o cliente que tem maior custo com a mão de obra direta da empresa em estudo é o cliente E21, sendo de R\$ 1.191,41 considerando o tempo ocioso como custo, ou R\$ 890,98 considerando o tempo ocioso como despesa. Por outro lado, a empresa que possui um menor custo com a mão de obra direta da empresa em estudo é o cliente E05, sendo de R\$ 7,26 considerando o tempo ocioso como custo, ou R\$ 5,23 considerando o tempo ocioso como despesa.

A distribuição dos custos diretos de cada departamento à cada cliente, por meio do tempo empregado na realização dos serviços para cada cliente do escritório

contábil em estudo, é um dos passos para calcular o custo total de cada cliente por meio do método de custeio ABC. Permitindo visualizar quanto cada cliente se utiliza do custo de mão de obra direta do escritório contábil em estudo. Percebe-se que o custo por cliente, considerando a ociosidade como custo é de aproximadamente 30% superior por cliente do que considerando a ociosidade como despesa.

5.2.6 Atribuição dos custos indiretos das atividades aos serviços

Os custos indiretos já atribuídos anteriormente a cada atividade relevante, nesta etapa serão distribuídos aos clientes por meio dos direcionadores de custos. A Tabela 16 apresenta o valor dos custos indiretos separados por departamento e por cliente, e o total dos custos indiretos por cliente. Os valores dos custos indiretos individuais de cada atividade são apresentados no Apêndice F para o departamento contábil, no Apêndice G para o departamento pessoal e no Apêndice H para o departamento fiscal.

Tabela 16 – Custos indiretos rateados das atividades aos clientes

Clientes	Custos indiretos Departamento Contábil	Custos indiretos Departamento Pessoal	Custos indiretos Departamento Fiscal	Total de custos indiretos por cliente
E01	R\$ 7,38	R\$ 2,17	R\$ 10,96	R\$ 20,51
E02	R\$ 3,27	R\$ 3,57	R\$ 9,24	R\$ 16,08
E03	R\$ 4,83	R\$ 3,32	R\$ 7,52	R\$ 15,67
E04	R\$ 3,95	R\$ 2,39	R\$ 20,95	R\$ 27,29
E05	R\$ 0,00	R\$ 2,28	R\$ 0,00	R\$ 2,28
E06	R\$ 45,30	R\$ 6,92	R\$ 91,75	R\$ 143,97
E07	R\$ 4,59	R\$ 1,10	R\$ 7,85	R\$ 13,53
E08	R\$ 49,25	R\$ 65,74	R\$ 36,19	R\$ 151,18
E09	R\$ 4,67	R\$ 1,70	R\$ 9,37	R\$ 15,74
E10	R\$ 12,68	R\$ 2,83	R\$ 6,32	R\$ 21,83
E11	R\$ 16,43	R\$ 8,65	R\$ 6,88	R\$ 31,95
E12	R\$ 3,55	R\$ 1,62	R\$ 7,88	R\$ 13,05
E13	R\$ 4,47	R\$ 1,92	R\$ 9,53	R\$ 15,92
E14	R\$ 7,54	R\$ 16,37	R\$ 20,66	R\$ 44,56

(Continua...)

(Continuação)

E15	R\$ 28,15	R\$ 4,86	R\$ 19,75	R\$ 52,76
E16	R\$ 6,10	R\$ 19,22	R\$ 4,86	R\$ 30,19
E17	R\$ 9,53	R\$ 6,26	R\$ 21,99	R\$ 37,78
E18	R\$ 2,23	R\$ 2,33	R\$ 17,25	R\$ 21,82
E19	R\$ 1,20	R\$ 1,48	R\$ 1,65	R\$ 4,33
E20	R\$ 23,17	R\$ 7,22	R\$ 44,88	R\$ 75,27
E21	R\$ 87,41	R\$ 199,95	R\$ 86,69	R\$ 374,04
E22	R\$ 22,89	R\$ 3,90	R\$ 43,81	R\$ 70,60
E23	R\$ 25,36	R\$ 72,58	R\$ 15,70	R\$ 113,64
E24	R\$ 3,15	R\$ 1,40	R\$ 12,19	R\$ 16,74
E25	R\$ 4,15	R\$ 2,03	R\$ 5,06	R\$ 11,24
E26	R\$ 12,60	R\$ 1,46	R\$ 4,96	R\$ 19,02
E27	R\$ 2,63	R\$ 0,91	R\$ 4,44	R\$ 7,98
E28	R\$ 15,31	R\$ 12,63	R\$ 22,93	R\$ 50,87
E29	R\$ 22,93	R\$ 3,35	R\$ 23,77	R\$ 50,05
E30	R\$ 6,14	R\$ 2,33	R\$ 3,37	R\$ 11,85
E31	R\$ 18,34	R\$ 2,42	R\$ 4,22	R\$ 24,98
Clientes diversos	R\$ 137,65	R\$ 62,56	R\$ 37,46	R\$ 237,67
Serviços administrativos	R\$ 142,20	R\$ 38,80	R\$ 105,69	R\$ 286,69
Serviços prestados à matriz	R\$ 272,12	R\$ 39,63	R\$ 0,00	R\$ 311,74
TOTAL	R\$ 1.011,14	R\$ 605,91	R\$ 725,80	R\$ 2.342,85

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Tabela 16 é possível verificar que o cliente E05 possui custo indireto apenas pelo departamento pessoal, ou seja, apenas o departamento pessoal presta serviços a este cliente, como o departamento contábil e o departamento fiscal não prestam serviços a este cliente ele também não recebe custos destes departamentos.

A mesma situação ocorre com os serviços prestados para a matriz, pois como o departamento fiscal não presta serviços para a matriz, este também não terá custo relativo a este departamento.

Após possuir as informações sobre total de custos diretos e indiretos por cliente, e também do custo específico, é possível calcular o valor total do custo, por meio do método de custeio ABC, por cliente.

5.2.7 Custos totais conforme ABC

Finalmente, após todo o processo do ABC realizado, é possível calcular o custo total de cada cliente do escritório contábil em estudo, sendo este o resultado do somatório dos custos diretos, custos indiretos e o custo específico de cada cliente. A Tabela 17 apresenta os custos totais com a utilização do método de custeio ABC para cada cliente, apresentado considerando a ociosidade como custo e considerando-a como despesa.

Tabela 17 – Custos totais conforme ABC

Clientes	Custos diretos		Custos indiretos	Custo específico	Custo total conforme ABC	
	Ociosidade como custo	Ociosidade como despesa			Ociosidade como custo	Ociosidade como despesa
E01	R\$ 65,33	R\$ 49,94	R\$ 20,51		R\$ 85,84	R\$ 70,45
E02	R\$ 51,23	R\$ 38,32	R\$ 16,08		R\$ 67,31	R\$ 54,40
E03	R\$ 49,92	R\$ 37,85	R\$ 15,67		R\$ 65,59	R\$ 53,52
E04	R\$ 86,91	R\$ 64,65	R\$ 27,29		R\$ 114,20	R\$ 91,94
E05	R\$ 7,26	R\$ 5,23	R\$ 2,28		R\$ 9,54	R\$ 7,51
E06	R\$ 458,56	R\$ 348,84	R\$ 143,97		R\$ 602,53	R\$ 492,81
E07	R\$ 43,11	R\$ 32,87	R\$ 13,53		R\$ 56,64	R\$ 46,40
E08	R\$ 481,54	R\$ 364,93	R\$ 151,18		R\$ 632,72	R\$ 516,11
E09	R\$ 50,13	R\$ 38,02	R\$ 15,74		R\$ 65,87	R\$ 53,76
E10	R\$ 69,54	R\$ 54,65	R\$ 21,83		R\$ 91,37	R\$ 76,48
E11	R\$ 101,78	R\$ 79,17	R\$ 31,95		R\$ 133,73	R\$ 111,12
E12	R\$ 41,56	R\$ 31,42	R\$ 13,05		R\$ 54,61	R\$ 44,47
E13	R\$ 50,72	R\$ 38,38	R\$ 15,92		R\$ 66,64	R\$ 54,30
E14	R\$ 141,94	R\$ 105,50	R\$ 44,56		R\$ 186,50	R\$ 150,06
E15	R\$ 168,06	R\$ 131,34	R\$ 52,76		R\$ 220,82	R\$ 184,10
E16	R\$ 96,15	R\$ 71,52	R\$ 30,19		R\$ 126,34	R\$ 101,71
E17	R\$ 120,34	R\$ 90,67	R\$ 37,78		R\$ 158,12	R\$ 128,45
E18	R\$ 69,50	R\$ 51,40	R\$ 21,82		R\$ 91,32	R\$ 73,22
E19	R\$ 13,81	R\$ 10,40	R\$ 4,33		R\$ 18,14	R\$ 14,73
E20	R\$ 239,77	R\$ 182,11	R\$ 75,27	R\$ 4,90	R\$ 319,94	R\$ 262,28
E21	R\$ 1.191,41	R\$ 890,98	R\$ 374,04		R\$ 1.565,45	R\$ 1.265,02
E22	R\$ 224,89	R\$ 171,26	R\$ 70,60		R\$ 295,49	R\$ 241,86
E23	R\$ 361,96	R\$ 269,93	R\$ 113,64		R\$ 475,60	R\$ 383,57

(Continua...)

(Continuação)

E24	R\$ 53,34	R\$ 39,90	R\$ 16,74		R\$ 70,08	R\$ 56,64
E25	R\$ 35,79	R\$ 27,37	R\$ 11,24		R\$ 47,03	R\$ 38,61
E26	R\$ 60,59	R\$ 48,12	R\$ 19,02		R\$ 79,61	R\$ 67,14
E27	R\$ 25,43	R\$ 19,37	R\$ 7,98		R\$ 33,41	R\$ 27,35
E28	R\$ 162,04	R\$ 122,72	R\$ 50,87		R\$ 212,91	R\$ 173,59
E29	R\$ 159,42	R\$ 123,47	R\$ 50,05		R\$ 209,47	R\$ 173,52
E30	R\$ 37,73	R\$ 29,40	R\$ 11,85		R\$ 49,58	R\$ 41,25
E31	R\$ 79,56	R\$ 63,72	R\$ 24,98		R\$ 104,54	R\$ 88,70
Clientes diversos	R\$ 757,03	R\$ 593,66	R\$ 237,67		R\$ 994,70	R\$ 831,33
Serviços administrativos	R\$ 913,19	R\$ 709,94	R\$ 286,69		R\$ 1.199,88	R\$ 996,63
Serviços prestados à matriz	R\$ 992,97	R\$ 808,42	R\$ 311,74		R\$ 1.304,71	R\$ 1.120,16
TOTAL	R\$ 7.462,51	R\$ 5.745,47	R\$ 2.342,85	R\$ 4,90	R\$ 9.810,26	R\$ 8.093,22

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se na Tabela 17 que o cliente E20 relaciona o custo específico apresentado anteriormente, no valor da média mensal, ou seja, de R\$ 4,90.

Com a utilização do método de custeio ABC é possível observar que a E21 é a empresa que mais tem custo atribuído entre todos os clientes do escritório contábil em estudo, representando um total de R\$ 1.565,45 em um total de R\$ 9.810,26, considerando o tempo ocioso como custo, ou R\$ 1.265,02 de um total de R\$ 8.093,22, considerando o tempo ocioso como despesa, ou seja mais de 15% de todo o custo do escritório contábil é com relação a este cliente (TABELA 17).

Por outro lado, o cliente que menos apresenta custo para o escritório contábil em estudo é o cliente E05, que como já descrito anteriormente apenas possui custo pelo departamento pessoal, sendo que o departamento contábil e o departamento fiscal não prestam serviços para esta empresa, portanto não atribuem custo a ela.

5.3 Lucratividade por cliente

Com base no cálculo do custo da prestação de serviços de cada cliente apurado anteriormente, e na média dos honorários contábeis cobrados no ano de

2017, é possível calcular a lucratividade atual de cada cliente do escritório contábil em estudo conforme a Tabela 18.

Tabela 18 – Lucratividade por cliente

Clientes	Honorários cobrados (R\$)	Custo total conforme ABC		Resultado		Lucratividade	
		Tempo ocioso considerado como custo (R\$)	Tempo ocioso considerado como despesa (R\$)	Tempo ocioso considerado como custo (R\$)	Tempo ocioso considerado como despesa (R\$)	Tempo ocioso considerado como custo (R\$)	Tempo ocioso considerado como despesa (R\$)
E19	323,58	18,14	14,73	305,44	308,85	94,39%	95,45%
E05	115,83	9,54	7,51	106,29	108,32	91,76%	93,52%
E27	330,42	33,41	27,35	297,01	303,07	89,89%	91,72%
E25	441,25	47,03	38,61	394,22	402,64	89,34%	91,25%
E30	314,58	49,58	41,25	265,01	273,34	84,24%	86,89%
E13	347,00	66,64	54,30	280,36	292,70	80,79%	84,35%
E07	282,08	56,64	46,40	225,44	235,68	79,92%	83,55%
E09	325,00	65,87	53,76	259,13	271,24	79,73%	83,46%
E03	312,33	65,59	53,52	246,74	258,81	79,00%	82,86%
E17	711,25	158,12	128,45	553,13	582,80	77,77%	81,94%
E18	405,00	91,32	73,22	313,68	331,78	77,45%	81,92%
E28	931,67	212,91	173,59	718,75	758,07	77,15%	81,37%
E02	286,92	67,31	54,40	219,60	232,51	76,54%	81,04%
E12	215,00	54,61	44,47	160,39	170,53	74,60%	79,32%
E26	318,33	79,61	67,14	238,73	251,20	74,99%	78,91%
E11	480,00	133,73	111,12	346,27	368,88	72,14%	76,85%
E04	379,58	114,20	91,94	265,39	287,65	69,92%	75,78%
E01	280,25	85,84	70,45	194,41	209,80	69,37%	74,86%
E24	211,67	70,08	56,64	141,58	155,02	66,89%	73,24%
E14	534,17	186,50	150,06	347,66	384,10	65,09%	71,91%

(Continua...)

(Continuação)

E06	1.268,50	602,53	492,81	665,97	775,69	52,50%	61,15%
E10	183,33	91,37	76,48	91,96	106,85	50,16%	58,28%
E31	206,25	104,54	88,70	101,71	117,55	49,32%	57,00%
E22	385,83	295,49	241,86	90,34	143,97	23,41%	37,31%
E20	371,58	319,94	262,28	51,64	109,30	13,90%	29,41%
E15	231,67	220,82	184,10	10,84	47,56	4,68%	20,53%
E23	469,17	475,60	383,57	-6,43	85,60	-1,37%	18,24%
E29	206,25	209,47	173,52	-3,22	32,73	-1,56%	15,87%
E16	115,83	126,34	101,71	-10,51	14,12	-9,07%	12,19%
E08	547,42	632,72	516,11	-85,31	31,30	-15,58%	5,72%
E21	1.160,00	1.565,45	1.265,02	-405,45	-105,02	-34,95%	-9,05%
Clientes diversos	652,98	994,70	831,33	-341,72	-178,35	-52,33%	-27,31%
TOTAL	13.344,72	7.305,66	5.976,42	6.039,07	7.368,31	45,25%	55,22%

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme Tabela 18 é possível verificar a lucratividade na prestação dos serviços contábeis de cada cliente do escritório contábil em estudo, tanto considerando o tempo ocioso como custo ou como despesa, sendo apresentado pela empresa com maior lucratividade positiva até a empresa com maior lucratividade negativa.

Após os cálculos ficou evidente que existem clientes que estão gerando lucro para a empresa contábil em estudo, porém por outro lado existem também aquelas empresas que não cobrem os seus custos. Considerando o tempo ocioso como custo as empresas E23, E29, E16, E08 e E21 e os serviços prestados aos clientes diversos possuem um custo maior do que o valor da receita cobrada para a realização dos serviços. Por outro lado, considerando o tempo ocioso como despesa apenas o cliente E21 e os serviços prestados aos clientes diversos possuem lucratividade negativa, ou seja, custo maior do que o valor cobrado pela prestação dos serviços.

Com base nas informações da Tabela 18 é possível verificar que a empresa E21 é a empresa que apresenta maior custo, e maior prejuízo ao escritório contábil em estudo.

Por outro lado, os outros clientes do escritório contábil em estudo geram alguma lucratividade, sendo que o que mais gera retorno é o cliente E19, seguido da E05, os dois com mais de 90% de lucratividade cada um.

5.4 Lucro geral do escritório contábil em estudo

Com as informações já relacionadas anteriormente também é possível verificar o lucro geral do escritório contábil em estudo, considerando o tempo ocioso como custo e como despesa, conforme a Tabela 19.

Tabela 19 – Lucro geral

Demonstrativo de Resultado	Tempo ocioso considerado como custo	Tempo ocioso considerado como despesa
(+) RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 13.344,72	R\$ 13.344,72
Prestação de Serviços	R\$ 13.344,72	R\$ 13.344,72
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 787,59	R\$ 787,59
Simplex Nacional	R\$ 787,59	R\$ 787,59
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 12.557,13	R\$ 12.557,13
(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS	R\$ 7.305,67	R\$ 5.976,43
Custo dos Serviços Prestados	R\$ 8.610,38	R\$ 7.096,59
(+) Transferência de custo para matriz	R\$ 1.304,71	R\$ 1.120,16
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 5.251,46	R\$ 6.580,70
(-) DESPESAS GERAIS ADMINISTRATIVAS	R\$ 1.621,22	R\$ 2.950,46
Despesas Administrativas	R\$ 1.199,88	R\$ 996,63
Tempo ocioso		R\$ 1.717,04
(+) Transferência de custo ocioso para matriz		R\$ 184,55
Material de consumo	R\$ 36,82	R\$ 36,82
Contribuição APAE	R\$ 108,33	R\$ 108,33
Publicidade e propaganda	R\$ 39,17	R\$ 39,17
Despesas com manutenção de máquinas	R\$ 48,33	R\$ 48,33

(Continua...)

(Continuação)

Anuidade CRC-RS	R\$ 20,17	R\$ 20,17
ISSQN fixo	R\$ 90,50	R\$ 90,50
Contribuição sindical patronal	R\$ 19,71	R\$ 19,71
Taxa de licença prefeitura	R\$ 23,97	R\$ 23,97
Despesas com conservação	R\$ 27,67	R\$ 27,67
Contribuição sindical patronal	R\$ 6,67	R\$ 6,67
(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS	R\$ 33,62	R\$ 33,62
Despesas bancárias	R\$ 33,62	R\$ 33,62
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 3.596,62	R\$ 3.596,62

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme o cálculo realizado na Tabela 19 o valor da receita na prestação dos serviços contábeis, menos os custos e as despesas resultam em um lucro de R\$ 3.596,62, ou seja, de forma geral o escritório contábil em estudo está gerando um lucro de 26,95%. Desta forma, é possível verificar que de forma geral o escritório contábil em estudo está gerando lucro, mesmo que alguns clientes possuem um custo maior do que o valor cobrado de honorários contábeis, os preços cobrados de outros clientes compensam e gerando lucro para o escritório.

5.5 *Mark-up* e formação de preços

Com o objetivo de calcular o preço da prestação dos serviços contábeis para cada cliente, de forma uniforme, utilizou-se a metodologia do *mark-up*. Conforme apresentado na Tabela 20, o *mark-up* empregado para o cálculo é o multiplicador, desta forma, considerou-se a margem de lucro desejada fornecida pelos próprios sócios e o percentual de imposto sobre a receita, sendo neste caso uma empresa optante pelo simples nacional, neste cálculo considerando o tempo ocioso apenas como despesa, pois o resultado final no cálculo da formação do preço é o mesmo, não sendo necessário realizar o cálculo das duas formas.

Conforme a Tabela 20 verifica-se que o percentual dos impostos é de 5,90%, as despesas são de 22,36% e o lucro desejado é de 25%, todos em relação ao faturamento. Com estas informações foi possível realizar o cálculo do *mark-up* multiplicador, resultando em 2,1397.

Tabela 20 – Cálculo do *mark-up* multiplicador

Descrição	Tempo ocioso considerado como despesa	
Faturamento	R\$ 13.344,72	100%
(-) Impostos sobre receita	R\$ 787,59	5,90%
(-) Despesas	R\$ 2.984,08	22,36%
(-) Lucro desejado		25%
Mark-up multiplicador (1/(1-soma das taxas percentuais))		2,1397

Fonte: Elaborado pela autora.

Após o cálculo do custo por meio do método de custeio ABC e o cálculo do *mark-up*, foi realizado o cálculo para identificar o preço da prestação dos serviços proposto, sendo que para isto utilizou-se o valor total dos custos multiplicado pelo *mark-up* encontrado na tabela anterior, sendo o resultado desse cálculo apresentado na Tabela 21.

Tabela 21 – Formação de preços com o emprego do *mark-up*

Cientes	Custo total conforme ABC considerando o tempo ocioso como despesa	Mark-up multiplicador	Preço sugeridos dos serviços prestados
	(A)	(B)	A X B
E01	R\$ 70,45	2,1397	R\$ 150,73
E02	R\$ 54,40	2,1397	R\$ 116,40
E03	R\$ 53,52	2,1397	R\$ 114,52
E04	R\$ 91,94	2,1397	R\$ 196,71
E05	R\$ 7,51	2,1397	R\$ 16,07
E06	R\$ 492,81	2,1397	R\$ 1.054,43
E07	R\$ 46,40	2,1397	R\$ 99,29
E08	R\$ 516,11	2,1397	R\$ 1.104,30
E09	R\$ 53,76	2,1397	R\$ 115,03
E10	R\$ 76,48	2,1397	R\$ 163,65
E11	R\$ 111,12	2,1397	R\$ 237,77
E12	R\$ 44,47	2,1397	R\$ 95,15
E13	R\$ 54,30	2,1397	R\$ 116,19

(Continua...)

(Continuação)

E14	R\$ 150,06	2,1397	R\$ 321,08
E15	R\$ 184,10	2,1397	R\$ 393,92
E16	R\$ 101,71	2,1397	R\$ 217,62
E17	R\$ 128,45	2,1397	R\$ 274,84
E18	R\$ 73,22	2,1397	R\$ 156,67
E19	R\$ 14,73	2,1397	R\$ 31,52
E20	R\$ 262,28	2,1397	R\$ 561,20
E21	R\$ 1.265,02	2,1397	R\$ 2.706,71
E22	R\$ 241,86	2,1397	R\$ 517,50
E23	R\$ 383,57	2,1397	R\$ 820,70
E24	R\$ 56,64	2,1397	R\$ 121,20
E25	R\$ 38,61	2,1397	R\$ 82,61
E26	R\$ 67,14	2,1397	R\$ 143,65
E27	R\$ 27,35	2,1397	R\$ 58,52
E28	R\$ 173,59	2,1397	R\$ 371,43
E29	R\$ 173,52	2,1397	R\$ 371,27
E30	R\$ 41,25	2,1397	R\$ 88,26
E31	R\$ 88,70	2,1397	R\$ 189,78
Clientes diversos	R\$ 831,33	2,1397	R\$ 1.778,75
TOTAL	R\$ 5.976,42	2,1397	R\$ 12.787,46

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a Tabela 21 é possível verificar o valor proposto dos serviços contábeis prestados pelo escritório após a multiplicação do custo de cada cliente e o *mark-up* calculado anteriormente.

5.6 Sugestão de reformulações nos preços praticados

Após a realização do cálculo do preço sugerido com base no *mark-up*, calculado anteriormente, é possível realizar a comparação entre o preço praticado atualmente e o preço sugerido para a realização dos serviços contábeis, considerando o tempo ocioso como despesa (TABELA 22).

Tabela 22 – Preços praticados e sugeridos

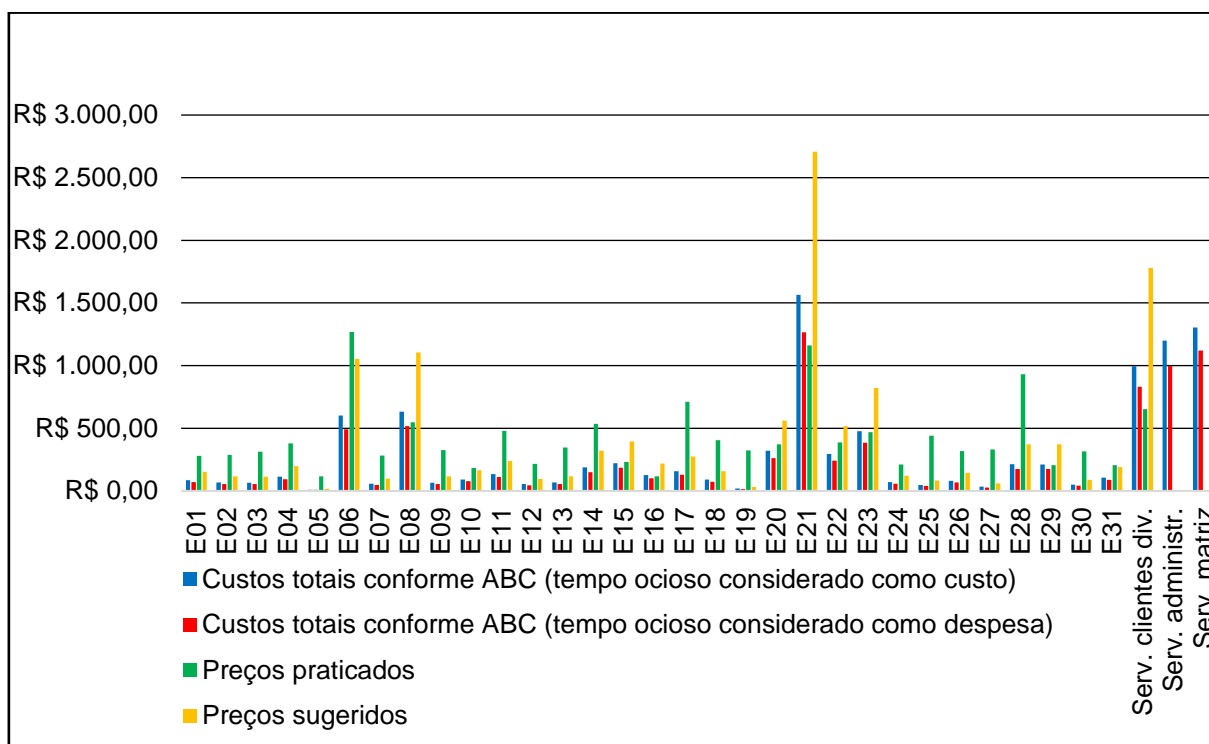
Clientes	Preços praticados (A)	Preços sugeridos (B)	Diferença A - B
E01	R\$ 280,25	R\$ 150,73	R\$ 129,52
E02	R\$ 286,92	R\$ 116,40	R\$ 170,52
E03	R\$ 312,33	R\$ 114,52	R\$ 197,81
E04	R\$ 379,58	R\$ 196,71	R\$ 182,87
E05	R\$ 115,83	R\$ 16,07	R\$ 99,76
E06	R\$ 1.268,50	R\$ 1.054,43	R\$ 214,07
E07	R\$ 282,08	R\$ 99,29	R\$ 182,79
E08	R\$ 547,42	R\$ 1.104,30	-R\$ 556,88
E09	R\$ 325,00	R\$ 115,03	R\$ 209,97
E10	R\$ 183,33	R\$ 163,65	R\$ 19,68
E11	R\$ 480,00	R\$ 237,77	R\$ 242,23
E12	R\$ 215,00	R\$ 95,15	R\$ 119,85
E13	R\$ 347,00	R\$ 116,19	R\$ 230,81
E14	R\$ 534,17	R\$ 321,08	R\$ 213,09
E15	R\$ 231,67	R\$ 393,92	-R\$ 162,25
E16	R\$ 115,83	R\$ 217,62	-R\$ 101,79
E17	R\$ 711,25	R\$ 274,84	R\$ 436,41
E18	R\$ 405,00	R\$ 156,67	R\$ 248,33
E19	R\$ 323,58	R\$ 31,52	R\$ 292,06
E20	R\$ 371,58	R\$ 561,20	-R\$ 189,62
E21	R\$ 1.160,00	R\$ 2.706,71	-R\$ 1.546,71
E22	R\$ 385,83	R\$ 517,50	-R\$ 131,67
E23	R\$ 469,17	R\$ 820,70	-R\$ 351,53
E24	R\$ 211,67	R\$ 121,20	R\$ 90,47
E25	R\$ 441,25	R\$ 82,61	R\$ 358,64
E26	R\$ 318,33	R\$ 143,65	R\$ 174,68
E27	R\$ 330,42	R\$ 58,52	R\$ 271,90
E28	R\$ 931,67	R\$ 371,43	R\$ 560,24
E29	R\$ 206,25	R\$ 371,27	-R\$ 165,02
E30	R\$ 314,58	R\$ 88,26	R\$ 226,32
E31	R\$ 206,25	R\$ 189,78	R\$ 16,47
Clientes diversos	R\$ 652,98	R\$ 1.778,75	-R\$ 1.125,77
TOTAL	R\$ 13.344,72	R\$ 12.787,46	R\$ 557,26

Fonte: Elaborado pela autora.

Com a mesma finalidade da Tabela 22, o Gráfico 1 apresenta visivelmente a relação entre custo, tanto calculado considerando o tempo ocioso como custo ou

como despesa, preços praticados e preços sugeridos para a realização dos serviços contábeis.

Gráfico 1 – Relação entre custos, preços praticados e preços sugeridos



Fonte: Elaborado pela autora.

Com base na Tabela 22 e no Gráfico 1 todos os preços podem ser revisados, neste contexto, é possível identificar a necessidade de reajuste nos preços dos clientes E08, E15, E16, E20, E21, E22, E23, E29 e nos serviços prestados aos clientes diversos, sendo que os preços praticados para estes clientes estão abaixo do preço sugerido, e alguns deles estão abaixo do próprio custo.

Conforme a Tabela 22 e o Gráfico 1 o cliente que possui maior discrepância entre custo e o preço sugerido é o E21, que conforme já descrito anteriormente o preço pago pela realização dos serviços não cobre nem os custos incorridos para realização dos serviços. Para este cliente o valor da diferença entre o preço praticado e o preço sugerido é de R\$ 1.546,71, sendo neste caso necessária uma revisão no seu preço.

Outra situação apresentada na Tabela 22 e de fácil visualização no Gráfico 1 é o valor cobrado dos serviços prestados aos clientes diversos, do qual o valor

praticado atualmente fica R\$ 1.125,77 abaixo do valor sugerido. Neste caso, é importante verificar a possibilidade de aumentar o preço destes serviços, pois, da mesma forma como o cliente E21 o valor dos honorários cobrados atualmente não cobre o custo da prestação destes serviços.

Em relação a ociosidade apresentada no escritório contábil em estudo, a Tabela 23 apresenta uma simulação de cálculo de resultado se toda a ociosidade fosse ocupada por serviços prestados a matriz.

Tabela 23 – Simulação ocupando a ociosidade com serviços à matriz

Demonstrativo de Resultado	Simulação
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 13.344,72
Prestação de Serviços	R\$ 13.344,72
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 787,59
Simples Nacional	R\$ 787,59
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 12.557,13
(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS	R\$ 5.588,63
Custo dos Serviços Prestados	R\$ 8.610,38
(+) Transferência de custo para matriz	R\$ 3.021,75
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 6.968,50
(-) DESPESAS GERAIS ADMINISTRATIVAS	R\$ 1.621,22
Despesas Administrativas	R\$ 1.199,88
Material de consumo	R\$ 36,82
Contribuição APAE	R\$ 108,33
Publicidade e propaganda	R\$ 39,17
Despesas com manutenção de máquinas	R\$ 48,33
Anuidade CRC-RS	R\$ 20,17
ISSQN fixo	R\$ 90,50
Contribuição sindical patronal	R\$ 19,71
Taxa de licença prefeitura	R\$ 23,97
Despesas com conservação	R\$ 27,67
Contribuição sindical patronal	R\$ 6,67

(Continua...)

(Continuação)

(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS	R\$ 33,62
Despesas bancárias	R\$ 33,62
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 5.313,66

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme pode ser verificado na Tabela 23, se todo o tempo ocioso fosse utilizado na prestação de serviços para a matriz, o resultado final do escritório contábil em estudo seria de R\$ 5.313,66, pelo fato de que a transferência de custo para a matriz somaria o valor do tempo ocioso, desta forma aumentando o valor do resultado.

Em comparação a estudos feitos anteriormente foi possível constatar que Alberton et al. (2013), em seu estudo intitulado Custeio Baseado em Atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau (RS), verificou que a empresa por ele estudada não realizava apuração de lucratividade de maneira individualizada por cliente, pelo fato de a empresa não possuir um sistema de custos que permitia esta individualização. Da mesma forma como o estudo de Alberton et al. (2013) foi possível verificar que a empresa em estudo não possuía qualquer controle de custos individual, ou seja, não tinha conhecimento do valor do custo de cada cliente, o que pode acabar prejudicando a empresa por não saber qual cliente proporciona maior ou menor lucratividade.

Conforme o estudo de Oliveira e Oliveira Junior (2012), sobre aplicações do custeio baseado nas atividades de uma empresa de serviços contábeis, o autor afirma que o método de custeio ABC pode ser aplicado em uma empresa prestadora de serviços contábeis e pode ser alcançado vantagens com as informações sobre a lucratividade de seus clientes. O que também pode ser apresentado no decorrer desta pesquisa, onde foram apresentados os valores de custo da prestação dos serviços contábeis e a lucratividade de cada cliente, sendo que estas informações podem ser úteis nas tomadas de decisões.

Conforme Moreira et al. (2010) em seu estudo intitulado custo da prestação de serviços contábeis: o caso da Casintep contabilidade e assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT, este autor constatou em seu estudo

que a maioria das empresas clientes pesquisadas encontravam-se com um preço de honorários menor do que o preço calculado por meio da margem de lucro que a empresa desejava, comprometendo o faturamento da Casintep. Na atual pesquisa também foram identificadas empresas nas quais o valor dos honorários cobrados, no momento da pesquisa, era inferior ao valor sugerido utilizando o cálculo do *mark-up*, no entanto, no demonstrativo do exercício geral do escritório em estudo apresentou lucro para o escritório maior do que os 25% solicitados pelos proprietários da empresa.

Em relação ao estudo de Sousa (2003), sobre um modelo de gestão por atividades em uma empresa de serviços contábeis do município de Florianópolis, obteve por resultado a possibilidade de conhecer os custos dos serviços prestados aos clientes, calculando os preços dos serviços prestados com mais segurança e também poderá negociar a sua margem de lucro. Nesta pesquisa, também se tornou possível conhecer os custos dos serviços prestados aos clientes individualmente, possibilitando calcular o preço dos serviços prestados sugeridos com mais segurança.

6 CONCLUSÃO

No ambiente atual, com alta competitividade é importante que as empresas invistam em informações precisas da sua situação econômica, para melhorar as tomadas de decisões e obter um melhor desempenho empresarial. Diante disto, surge a necessidade de um método de custeio que auxilie na identificação dos custos por cliente, o que contribui significativamente para a formação dos preços.

Neste contexto, essa pesquisa apresentou os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo calcular o custo por cliente de uma empresa prestadora de serviços contábeis, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC).

Constatou-se que o escritório contábil em estudo não possuía qualquer forma de apuração dos custos por cliente e os reajustes anuais dos preços dos honorários contábeis eram realizados conforme a inflação. Desta forma, verificou-se a necessidade de aplicação de um método de custeio apropriado para a empresa em estudo.

Inicialmente foram identificados os custos totais da empresa em estudo, coletados entre os meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2017. Foi calculada, a média de cada custo e despesa, com o objetivo de contemplar todos os gastos inerentes a atividade. Também foram coletadas informações relativas aos preços cobrados atualmente pela prestação dos serviços contábeis, foram identificadas as atividades desenvolvidas pelos departamentos contábil, pessoal e fiscal e

identificados os direcionadores de custos e dos recursos, com a finalidade de atribuir os custos indiretos aos clientes.

Desta forma, com as informações coletadas, foi possível calcular o custo dos serviços prestados para cada cliente com base no custeio baseado em atividades (ABC) o que possibilitou também calcular a lucratividade atual por cliente. Após o cálculo do custo, aplicando sobre este o *mark-up*, foi possível sugerir reformulações nos preços praticados.

Após a aplicação do ABC na empresa em estudo, constatou-se que existem cinco clientes e os serviços prestados aos clientes diversos, que o valor cobrado a título de honorários contábeis, no momento da realização desta pesquisa, não cobre o custo dos serviços prestados, considerando o tempo ocioso como custo. No caso de considerar o tempo ocioso como despesa, ainda existe um cliente e os serviços prestados aos clientes diversos que o valor do custo é maior que o valor dos honorários cobrados.

A maior lucratividade é atribuída ao cliente E19, que possui 94,39% considerando o tempo ocioso como custo, ou 95,45% considerando o tempo ocioso como despesa. Por outro lado, a menor lucratividade, apresentada como negativa, é referente aos serviços prestados aos clientes diversos, sendo de -52,33% considerando o tempo ocioso como custo ou de -27,32% considerando o tempo ocioso como despesa.

Outro resultado desta pesquisa refere-se ao cálculo dos preços sugeridos, para encontrar estes valores foi necessário calcular o *mark-up* e multiplicá-lo pelo custo de cada cliente, calculado conforme o método ABC, desta forma foi possível encontrar os preços sugeridos para a prestação dos serviços contábeis aos clientes.

O resultado encontrado nesta pesquisa pode ser útil para a precificação dos serviços contábeis aos clientes da empresa em estudo. Contudo, é preciso ressaltar que pelo fato desta pesquisa ser um estudo de caso, as conclusões apresentadas aqui são aplicáveis apenas para a empresa em estudo.

A aplicação do método de custeio ABC possibilitou maior exatidão no cálculo do custo da prestação dos serviços aos clientes, e sobre este foi possível aplicar o

mark-up para encontrar o preço dos serviços sugeridos para cada cliente. Possibilitando, desta forma, gerar uma ferramenta que pode ser utilizada para as tomadas de decisões na empresa em estudo.

Finalizando, a título de recomendações para futuras pesquisas, verificar a possibilidade de implantar métodos de controle interno para todos os departamentos, com o objetivo de evitar erros em razão das anotações de horas trabalhadas, e para mensurar as atividades desenvolvidas. Outra recomendação, é que a anotação do tempo empregado na prestação dos serviços contábeis seja registrada de janeiro a dezembro, com a finalidade de contemplar tudo o que for realizado para cada cliente no período de um ano, buscando reduzir as limitações da presente pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, João R. et al. Custeio Baseado em Atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau (RS). **Revista brasileira de contabilidade**. Brasília, v. 42, nº 200, p. 87-99, mar/abr. 2013.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos: teoria e prática**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

BERTÓ, Dalvio J.; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOMFIM, Eunir de A.; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2008.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12c e excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 3. ed. Lajeado: Univates, 2015. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 20 mai. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Técnico (R1): Estoques**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em 01 maio 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Consulta Nacional de Ativos**. 2018. Disponível em: <

<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx> >. Acesso em: 30 abr. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução n. 1.390, de 30 de março de 2012. Dispõe sobre o Registro Cadastral das Organizações Contábeis. Disponível em: <<http://cfc.org.br/registro/legislacao>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

CORRÊA, Henrique L; CAON, Mauro. **Gestão de serviços**: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 05 mai. 2018.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz E. de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos; abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, René G. **Custos**: uma abordagem prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIA, Ana C. de; COSTA, Maria de F. G. da. **Gestão de custos logísticos**. São Paulo: Atlas, 2011.

FARIA, L. F. S. **Tempo Ocioso**: utopia ou solução para as organizações? Sorocaba, 2006. Disponível em: <[http://www.artigos.com/artigos/sociais/administracao/tempo-ocioso:-utopia-ou-solucao-para-as-organizacoes?-44 2/artigo/](http://www.artigos.com/artigos/sociais/administracao/tempo-ocioso:-utopia-ou-solucao-para-as-organizacoes?-44%20/artigo/)>. Acesso em: 05 mai. 2018.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro E. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FONTOURA, Fernando B. da. **Gestão de custos**: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JUNIOR, José H. P.; OLIVEIRA, Luís M. de; COSTA, Rogerio G. **Gestão estratégica de custos**: textos, casos práticos e testes com as respostas. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KÜHL, C. A. et al. A utilização do custeamento ABC em uma organização contábil – Uma simulação. **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>>. Acesso em 07 set. 2017.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3/8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LEONE, George S. G.; LEONE, Rodrigo J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LORENZ, Francisco. **Contabilidade e análise de custos: uma abordagem prática e objetiva**. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamento de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Pearson Education Brasil, 2012. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 01 out. 2017.

_____. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MOREIRA, Carmo A. et al. Custo da prestação de serviços contábeis: o caso da Casintep contabilidade e assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT. **Revista Contabilidade & Amazônia**. Sinop, v.3, nº 1, p. 90-105, jan/dez. 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NAVEGADOR CONTÁBIL – PCW. **Contabilização dos custos incorridos em períodos de ociosidade**. 2012. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/ifrs-brasil/navegador-contabil/assets/navegador-contabil-41a.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

OLIVEIRA, Fabio B.de.; OLIVEIRA JUNIOR, Roberto de. Aplicações do Custeio Baseado nas Atividades de uma Empresa de Serviços Contábeis. **UNIVERSITAS**, n. 9, 2012.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Controladoria estratégica e operacional:** conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson, 2003.

RICHARDSON, Roberto J. et al. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Claudio R.; ROSA, Paulo M. O custeio baseado em atividades como instrumento de gestão em empresas contábeis. **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos.** Belo Horizonte, 2006. Disponível em: < <http://www.abcustos.org.br>>. Acesso em: 23 set. 2017.

SÁ, Antônio L. de; SÁ, Ana M. L. de. **Dicionário de contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, José L. dos. et al. **Manual de contabilidade de custos.** 1 ed. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 13 jun. 2018.

SILVESTRE, William C. **Sistema de custos ABC:** uma visão avançada para tecnologia de informação avaliação de desempenho. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUSA, Tarcita C. D. de. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis.** 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 28 mar. 2003. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/86378> >. Acesso em: 23 ago. 2017.

SOUZA, Marcos A. de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos:** uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

SPILLER, Eduardo S. et al. **Gestão de serviços e marketing interno.** 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2011. E-book. Disponível em: < <https://books.google.com.br>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de serviços contábeis:** estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Tempo empregado na prestação de serviços para cada cliente

TEMPO TRABALHADO (em minutos)																																
Código da empresa	OUTUBRO/2017																															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
E01																																
E02																																
E03																																
E04																																
E05																																
E06																																
E07																																
E08																																
E09																																
E10																																
E11																																
E12																																
E13																																
E14																																
E15																																
E16																																
E17																																
E18																																
E19																																
E20																																
E21																																
E22																																
E23																																
E24																																
E25																																

(Continua...)

APÊNDICE B – Formulário de anotação do tempo trabalhado do departamento contábil de outubro/2017

DEPARTAMENTO CONTÁBIL

Anote o tempo que você dedicou a cada empresa diariamente. Por favor coloque em minutos. Exemplo: se vc trabalhou uma 1 e 15 min, coloque 75.

Código da empresa	Tempo trabalhado (em minutos)																															
	OUTUBRO /2017																															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
E01																										5			15			
E02																						27				21						
E03																			5			2	67									
E04																			5			45										
E05																																
E06	5				10				5						121	187	17	13	18													
E07																	13	5														
E08	13				10										154	74	156	20				35	5	25	74	49						
E09																			5						44							
E10	7							24	5						75	40																
E11	6				14			20	2						1								37									
E12																			5						20							
E13					15														5						69							
E14					10											10			15						5	91						
E15																98	103	29				12	53	23	23							
E16																																
E17	6		15		10			7										2	5													
E18																			5										28			
E19																																
E20	5				10																	24	9	2								
E21	46			20	15	23		10	46	56					22	57	33	2	10			23	2		5	5				2		
E22			75	92		10													5													
E23					25	18				4								42	13							2			181			
E24		20																								15			18			
E25	3				10																					50						
E26																			5						36	40						
E27																			5							22						
E28	5				10											7			5							48						
E29	9		60						175	149							5	5				71			37							
E30	18																2															
E31	9									13					3							30	44									
SERVIÇOS - CLIENTES DIVERSOS	32	147	20	36	81			86		47					30	32	101	15	59			56	60	50	66	80			201			
ADMINISTRAÇÃO	264	152	168	126	129			175	78	96					53	57	40	17	14			57	46	26	96				24			
EMPRESAS DA MATRIZ				237	94			192	183	117								274	250			121	87	325								

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE C – Formulário de anotação do tempo trabalhado do departamento pessoal de outubro/2017

DEPARTAMENTO PESSOAL

Anote o tempo que você dedicou a cada empresa diariamente. Por favor coloque em minutos., Exemplo: se vc trabalhou uma 1 e 15 min, coloque 75.

Código da empresa	Tempo trabalhado (em minutos)																															
	OUTUBRO /2017																															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
E01																						5			5							
E02																7						12			5	60						
E03																						10	26	11	33	10						
E04																		10				10			5							
E05								4															21									
E06		54		15				5									11	25					11			10			1			
E07																						10			5							
E08	10	18	60	41	25			145	21	33					283	80	116	96	111			89		100	77	20			289			
E09					1										5							2			8							
E10										5												10			5							
E11								36	27						20								15			20						
E12																			9			3			5							
E13					2													5	2			3			5							
E14		10			5			4											80			10	59		50			20				
E15					19				21	24							10					16			5							
E16		10						5															8			30						
E17								5															11			10						
E18																			10			3			5							
E19																			5			3			5				1			
E20					7			5															15		9							
E21	66	148	145	87	120			65	183	224					34	321	136	193	78			25	20	26	60	10			2			
E22																							15			7						
E23		42	120	214	3			47										37	20	13			34	20	3	150			115			
E24																						3			5							
E25				15						24												3			5				1			
E26									10								5					2			5							
E27																						2			5							
E28		22		9	2			25		17					5				10						5							
E29	7	20	30	3													15					2			45	10			10			
E30		15			1																	3			5							
E31								15														3	3		5							
SERVIÇOS - CLIENTES DIVERSOS		69		53	27			47	5						5		13	40	77			30	56	2	20	15			4			
ADMINISTRAÇÃO	92	32	45	29	8			12	2	16					98	37	43	31				35	18		15				6			
EMPRESAS DA MATRIZ					47			3	91	40														21	202							

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE D – Formulário de anotação do tempo trabalhado do departamento fiscal de outubro/2017

DEPARTAMENTO FISCAL

Anote o tempo que você dedicou a cada empresa diariamente. Por favor coloque em minutos., Exemplo: se vc trabalhou uma 1 e 15 min, coloque 75.

Código da empresa	Tempo trabalhado (em minutos)																														
	DEZEMBRO /2017																														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
E01	24			25							45		35	5				20		5	23						30				
E02	9											30	80							15	13					15					
E03	9																	40	100	15	43	3				3					
E04	9																									75					
E05																				105	3	5				53	35		10		
E06	9			40	80		6	230				30	220							5	13					3	10				
E07	9						6	15				50	60							5	23	3						120			
E08	39						6	15				165	90							15	3								20		
E09	9			10				15						50							3										
E10								15													13	10				3					
E11							6													10	10	10					150				
E12				13			15													10	3					20					
E13	9						6											15	50	13	3										
E14	44			115			6													15	53										
E15	9			60							30								20	5	10	5				18	25				
E16						50									95																
E17							96	10				25							30	15	3	5				3					
E18	9																		85	15	13						20				
E19														10							10										
E20	9			20			11	70			15		100						130	5	43	8				3			60		
E21	9			215															20	5	3	3					45	120			
E22	9					385	6					50								15	12	8				3			20		
E23	5						6	15												10						45					
E24	9						75													5	10					20			20		
E25	9						6	5					10							5	3	5				3					
E26							35													10	3	10				3					
E27	9						15													15	13										
E28	94			2	85	32	56	25			20		10	40						15	3	8				3	15				
E29											325									10	3										
E30																					13	10									
E31	35							15													3										
SERVIÇOS - CLIENTES DIVERSOS				30			84						5	55	120					10								15			
ADMINISTRAÇÃO EMPRESAS DA MATRIZ	60			195			6	15			45		50						105	35	15	305				120	60				

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE E – Atribuição dos custos diretos aos clientes por departamento

Clientes	Departamento Contábil		Departamento Pessoal		Departamento Fiscal		Total de custos diretos por cliente	
	Tempo ocioso considerado como custo	Tempo ocioso considerado como despesa	Tempo ocioso considerado como custo	Tempo ocioso considerado como despesa	Tempo ocioso considerado como custo	Tempo ocioso considerado como despesa	Tempo ocioso considerado como custo	Tempo ocioso considerado como despesa
E01	R\$ 23,50	R\$ 19,45	R\$ 6,91	R\$ 4,98	R\$ 34,92	R\$ 25,51	R\$ 65,33	R\$ 49,94
E02	R\$ 10,42	R\$ 8,62	R\$ 11,37	R\$ 8,19	R\$ 29,44	R\$ 21,51	R\$ 51,23	R\$ 38,32
E03	R\$ 15,37	R\$ 12,72	R\$ 10,58	R\$ 7,62	R\$ 23,97	R\$ 17,51	R\$ 49,92	R\$ 37,85
E04	R\$ 12,57	R\$ 10,41	R\$ 7,61	R\$ 5,48	R\$ 66,73	R\$ 48,76	R\$ 86,91	R\$ 64,65
E05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 7,26	R\$ 5,23	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 7,26	R\$ 5,23
E06	R\$ 144,29	R\$ 119,45	R\$ 22,04	R\$ 15,88	R\$ 292,23	R\$ 213,51	R\$ 458,56	R\$ 348,84
E07	R\$ 14,61	R\$ 12,09	R\$ 3,50	R\$ 2,52	R\$ 25,00	R\$ 18,26	R\$ 43,11	R\$ 32,87
E08	R\$ 156,86	R\$ 129,86	R\$ 209,40	R\$ 150,84	R\$ 115,28	R\$ 84,23	R\$ 481,56	R\$ 364,93
E09	R\$ 14,86	R\$ 12,30	R\$ 5,42	R\$ 3,91	R\$ 29,85	R\$ 21,81	R\$ 50,13	R\$ 38,02
E10	R\$ 40,39	R\$ 33,44	R\$ 9,01	R\$ 6,49	R\$ 20,14	R\$ 14,72	R\$ 69,54	R\$ 54,65
E11	R\$ 52,33	R\$ 43,32	R\$ 27,55	R\$ 19,85	R\$ 21,90	R\$ 16,00	R\$ 101,78	R\$ 79,17
E12	R\$ 11,30	R\$ 9,36	R\$ 5,16	R\$ 3,72	R\$ 25,10	R\$ 18,34	R\$ 41,56	R\$ 31,42
E13	R\$ 14,23	R\$ 11,78	R\$ 6,12	R\$ 4,41	R\$ 30,37	R\$ 22,19	R\$ 50,72	R\$ 38,38
E14	R\$ 24,01	R\$ 19,87	R\$ 52,13	R\$ 37,55	R\$ 65,80	R\$ 48,08	R\$ 141,94	R\$ 105,50
E15	R\$ 89,67	R\$ 74,23	R\$ 15,48	R\$ 11,15	R\$ 62,91	R\$ 45,96	R\$ 168,06	R\$ 131,34
E16	R\$ 19,43	R\$ 16,09	R\$ 61,23	R\$ 44,11	R\$ 15,49	R\$ 11,32	R\$ 96,15	R\$ 71,52
E17	R\$ 30,36	R\$ 25,13	R\$ 19,94	R\$ 14,37	R\$ 70,04	R\$ 51,17	R\$ 120,34	R\$ 90,67
E18	R\$ 7,11	R\$ 5,89	R\$ 7,43	R\$ 5,36	R\$ 54,96	R\$ 40,15	R\$ 69,50	R\$ 51,40
E19	R\$ 3,81	R\$ 3,15	R\$ 4,72	R\$ 3,40	R\$ 5,27	R\$ 3,85	R\$ 13,81	R\$ 10,44
E20	R\$ 73,80	R\$ 61,09	R\$ 23,00	R\$ 16,57	R\$ 142,97	R\$ 104,45	R\$ 239,77	R\$ 182,11

(Continua...)

(Continuação)

E21	R\$ 278,42	R\$ 230,48	R\$ 636,87	R\$ 458,76	R\$ 276,12	R\$ 201,74	R\$ 1.191,41	R\$ 890,98
E22	R\$ 72,91	R\$ 60,35	R\$ 12,42	R\$ 8,95	R\$ 139,56	R\$ 101,96	R\$ 224,89	R\$ 171,26
E23	R\$ 80,78	R\$ 66,87	R\$ 231,18	R\$ 166,53	R\$ 50,00	R\$ 36,53	R\$ 361,96	R\$ 269,93
E24	R\$ 10,03	R\$ 8,31	R\$ 4,46	R\$ 3,21	R\$ 38,84	R\$ 28,38	R\$ 53,34	R\$ 39,90
E25	R\$ 13,21	R\$ 10,94	R\$ 6,47	R\$ 4,66	R\$ 16,11	R\$ 11,77	R\$ 35,79	R\$ 27,37
E26	R\$ 40,14	R\$ 33,23	R\$ 4,64	R\$ 3,34	R\$ 15,80	R\$ 11,55	R\$ 60,59	R\$ 48,12
E27	R\$ 8,38	R\$ 6,94	R\$ 2,89	R\$ 2,08	R\$ 14,15	R\$ 10,34	R\$ 25,43	R\$ 19,37
E28	R\$ 48,77	R\$ 40,38	R\$ 40,24	R\$ 28,98	R\$ 73,03	R\$ 53,36	R\$ 162,04	R\$ 122,72
E29	R\$ 73,03	R\$ 60,46	R\$ 10,67	R\$ 7,69	R\$ 75,72	R\$ 55,32	R\$ 159,42	R\$ 123,47
E30	R\$ 19,56	R\$ 16,19	R\$ 7,43	R\$ 5,36	R\$ 10,74	R\$ 7,85	R\$ 37,73	R\$ 29,40
E31	R\$ 58,43	R\$ 48,37	R\$ 7,70	R\$ 5,54	R\$ 13,43	R\$ 9,81	R\$ 79,56	R\$ 63,72
Clientes diversos	R\$ 438,46	R\$ 362,96	R\$ 199,26	R\$ 143,53	R\$ 119,31	R\$ 87,17	R\$ 757,03	R\$ 593,66
Serviços administrativos	R\$ 452,94	R\$ 374,95	R\$ 123,60	R\$ 89,03	R\$ 336,65	R\$ 245,96	R\$ 913,19	R\$ 709,94
Serviços prestados à matriz	R\$ 866,75	R\$ 717,51	R\$ 126,22	R\$ 90,92	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 992,97	R\$ 808,42
TOTAL	R\$ 3.220,73	R\$ 2.666,18	R\$ 1.929,95	R\$ 1.390,22	R\$ 2.311,83	R\$ 1.689,07	R\$ 7.462,51	R\$ 5.745,47

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE F – Atribuição dos custos das atividades aos serviços – Departamento contábil

Clientes	Solicitar documentos (R\$)	Receber documentos (R\$)	Separar documentos (R\$)	Efetuar a importação de lançamentos (R\$)	Escriturar lançamentos contábeis (R\$)	Imprimir os relatórios para conferência (R\$)	Conferir contabilidade (R\$)	Corrigir lançamentos (R\$)	Apuração de impostos (R\$)	Obrigações acessórias (R\$)	Outras (R\$)	TOTAL (R\$)
E01	0,22	0,14	0,24	0,29	2,00	0,39	0,46	0,17	0,51	1,94	1,02	7,38
E02	0,10	0,06	0,11	0,13	0,89	0,17	0,20	0,08	0,23	0,86	0,45	3,27
E03	0,14	0,09	0,16	0,19	1,31	0,26	0,30	0,11	0,33	1,27	0,67	4,83
E04	0,12	0,08	0,13	0,15	1,07	0,21	0,25	0,09	0,27	1,04	0,55	3,95
E05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E06	1,32	0,88	1,47	1,76	12,30	2,40	2,81	1,05	3,13	11,90	6,26	45,30
E07	0,13	0,09	0,15	0,18	1,25	0,24	0,28	0,11	0,32	1,20	0,63	4,59
E08	1,44	0,96	1,60	1,91	13,38	2,61	3,06	1,15	3,40	12,94	6,81	49,25
E09	0,14	0,09	0,15	0,18	1,27	0,25	0,29	0,11	0,32	1,23	0,64	4,67
E10	0,37	0,25	0,41	0,49	3,44	0,67	0,79	0,30	0,88	3,33	1,75	12,68
E11	0,48	0,32	0,53	0,64	4,46	0,87	1,02	0,38	1,14	4,32	2,27	16,43
E12	0,10	0,07	0,12	0,14	0,96	0,19	0,22	0,08	0,25	0,93	0,49	3,55
E13	0,13	0,09	0,15	0,17	1,21	0,24	0,28	0,10	0,31	1,17	0,62	4,47
E14	0,22	0,15	0,25	0,29	2,05	0,40	0,47	0,18	0,52	1,98	1,04	7,54
E15	0,82	0,55	0,92	1,09	7,65	1,49	1,75	0,66	1,95	7,39	3,89	28,15
E16	0,18	0,12	0,20	0,24	1,66	0,32	0,38	0,14	0,42	1,60	0,84	6,10
E17	0,28	0,19	0,31	0,37	2,59	0,51	0,59	0,22	0,66	2,50	1,32	9,53
E18	0,07	0,04	0,07	0,09	0,61	0,12	0,14	0,05	0,15	0,59	0,31	2,23
E19	0,03	0,02	0,04	0,05	0,32	0,06	0,07	0,03	0,08	0,31	0,17	1,20
E20	0,68	0,45	0,75	0,90	6,29	1,23	1,44	0,54	1,60	6,09	3,20	23,17

(Continua...)

(Continuação)

E21	2,55	1,70	2,84	3,39	23,74	4,63	5,43	2,03	6,04	22,96	12,08	87,41
E22	0,67	0,45	0,74	0,89	6,22	1,21	1,42	0,53	1,58	6,01	3,16	22,89
E23	0,74	0,49	0,83	0,98	6,89	1,34	1,57	0,59	1,75	6,66	3,51	25,36
E24	0,09	0,06	0,10	0,12	0,86	0,17	0,20	0,07	0,22	0,83	0,44	3,15
E25	0,12	0,08	0,13	0,16	1,13	0,22	0,26	0,10	0,29	1,09	0,57	4,15
E26	0,37	0,25	0,41	0,49	3,42	0,67	0,78	0,29	0,87	3,31	1,74	12,60
E27	0,08	0,05	0,09	0,10	0,71	0,14	0,16	0,06	0,18	0,69	0,36	2,63
E28	0,45	0,30	0,50	0,59	4,16	0,81	0,95	0,36	1,06	4,02	2,12	15,31
E29	0,67	0,45	0,75	0,89	6,23	1,22	1,42	0,53	1,58	6,02	3,17	22,93
E30	0,18	0,12	0,20	0,24	1,67	0,33	0,38	0,14	0,42	1,61	0,85	6,14
E31	0,54	0,36	0,60	0,71	4,98	0,97	1,14	0,43	1,27	4,82	2,54	18,34
Clientes diversos	4,02	2,68	4,48	5,34	37,39	7,29	8,55	3,20	9,51	36,16	19,03	137,65
Serviços administrativos	4,15	2,77	4,63	5,52	38,62	7,54	8,83	3,31	9,83	37,35	19,66	142,20
Serviços prestados à matriz	7,95	5,30	8,86	10,56	73,91	14,42	16,89	6,33	18,81	71,48	37,62	272,11
TOTAL	29,53	19,69	32,91	39,23	274,62	53,59	62,77	23,54	69,89	265,59	139,78	1011,14

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE G – Atribuição dos custos das atividades aos serviços – Departamento pessoal

Clientes	Solicitar documentos (R\$)	Receber documentos (R\$)	Separar documentos (R\$)	Registrar Admissão (R\$)	Registrar Rescisão (R\$)	Emitir folha de pagamento (R\$)	Conferência (R\$)	Corrigir informações (R\$)	Impressão de relatórios (R\$)	Arquivar documentos (R\$)	Obrigações acessórias (R\$)	Outras (R\$)	TOTAL (R\$)
E01	0,07	0,04	0,07	0,16	0,42	0,60	0,20	0,05	0,10	0,07	0,28	0,11	2,17
E02	0,11	0,07	0,12	0,26	0,69	0,98	0,33	0,08	0,16	0,12	0,46	0,18	3,57
E03	0,10	0,07	0,11	0,24	0,64	0,92	0,31	0,08	0,15	0,11	0,43	0,17	3,32
E04	0,07	0,05	0,08	0,18	0,46	0,66	0,22	0,06	0,11	0,08	0,31	0,12	2,39
E05	0,07	0,05	0,07	0,17	0,44	0,63	0,21	0,05	0,10	0,07	0,29	0,12	2,28
E06	0,21	0,14	0,23	0,51	1,34	1,91	0,64	0,16	0,32	0,23	0,89	0,36	6,92
E07	0,03	0,02	0,04	0,08	0,21	0,30	0,10	0,03	0,05	0,04	0,14	0,06	1,10
E08	2,01	1,34	2,14	4,83	12,70	18,11	6,04	1,54	3,02	2,14	8,47	3,39	65,74
E09	0,05	0,03	0,06	0,13	0,33	0,47	0,16	0,04	0,08	0,06	0,22	0,09	1,70
E10	0,09	0,06	0,09	0,21	0,55	0,78	0,26	0,07	0,13	0,09	0,36	0,15	2,83
E11	0,26	0,18	0,28	0,64	1,67	2,38	0,79	0,20	0,40	0,28	1,11	0,45	8,65
E12	0,05	0,03	0,05	0,12	0,31	0,45	0,15	0,04	0,07	0,05	0,21	0,08	1,62
E13	0,06	0,04	0,06	0,14	0,37	0,53	0,18	0,05	0,09	0,06	0,25	0,10	1,92
E14	0,50	0,33	0,53	1,20	3,16	4,51	1,50	0,38	0,75	0,53	2,11	0,84	16,37
E15	0,15	0,10	0,16	0,36	0,94	1,34	0,45	0,11	0,22	0,16	0,63	0,25	4,86
E16	0,59	0,39	0,63	1,41	3,71	5,30	1,77	0,45	0,88	0,63	2,48	0,99	19,22
E17	0,19	0,13	0,20	0,46	1,21	1,73	0,58	0,15	0,29	0,20	0,81	0,32	6,26
E18	0,07	0,05	0,08	0,17	0,45	0,64	0,21	0,05	0,11	0,08	0,30	0,12	2,33
E19	0,05	0,03	0,05	0,11	0,29	0,41	0,14	0,03	0,07	0,05	0,19	0,08	1,48

(Continua...)

(Continuação)

E20	0,22	0,15	0,24	0,53	1,40	1,99	0,66	0,17	0,33	0,24	0,93	0,37	7,22
E21	6,12	4,08	6,51	14,69	38,64	55,09	18,36	4,70	9,18	6,51	25,76	10,30	199,95
E22	0,12	0,08	0,13	0,29	0,75	1,07	0,36	0,09	0,18	0,13	0,50	0,20	3,90
E23	2,22	1,48	2,36	5,33	14,03	20,00	6,67	1,71	3,33	2,36	9,35	3,74	72,58
E24	0,04	0,03	0,05	0,10	0,27	0,39	0,13	0,03	0,06	0,05	0,18	0,07	1,40
E25	0,06	0,04	0,07	0,15	0,39	0,56	0,19	0,05	0,09	0,07	0,26	0,10	2,03
E26	0,04	0,03	0,05	0,11	0,28	0,40	0,13	0,03	0,07	0,05	0,19	0,08	1,46
E27	0,03	0,02	0,03	0,07	0,18	0,25	0,08	0,02	0,04	0,03	0,12	0,05	0,91
E28	0,39	0,26	0,41	0,93	2,44	3,48	1,16	0,30	0,58	0,41	1,63	0,65	12,63
E29	0,10	0,07	0,11	0,25	0,65	0,92	0,31	0,08	0,15	0,11	0,43	0,17	3,35
E30	0,07	0,05	0,08	0,17	0,45	0,64	0,21	0,05	0,11	0,08	0,30	0,12	2,33
E31	0,07	0,05	0,08	0,18	0,47	0,67	0,22	0,06	0,11	0,08	0,31	0,12	2,42
Clientes diversos	1,92	1,28	2,04	4,60	12,09	17,24	5,75	1,47	2,87	2,04	8,06	3,22	62,56
Serviços administrativos	1,19	0,79	1,26	2,85	7,50	10,69	3,56	0,91	1,78	1,26	5,00	2,00	38,80
Serviços prestados à matriz	1,21	0,81	1,29	2,91	7,66	10,92	3,64	0,93	1,82	1,29	5,11	2,04	39,63
TOTAL	18,56	12,37	19,72	44,52	117,09	166,94	55,65	14,24	27,82	19,72	78,06	31,22	605,91

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE H – Atribuição dos custos das atividades aos serviços – Departamento fiscal

Clientes	Solicitar documentos (R\$)	Receber documentos (R\$)	Separar documentos (R\$)	Lançamentos fiscais (R\$)	Imprimir relatórios para conferência (R\$)	Conferência de lançamentos (R\$)	Corrigir lançamentos (R\$)	Encerramento Fiscal (R\$)	Apuração de impostos (R\$)	Impressão de guias de impostos (R\$)	Arquivar documentos (R\$)	Obrigações acessórias (R\$)	Outras (R\$)	TOTAL (R\$)
E01	0,32	0,22	0,57	2,85	0,34	0,56	0,26	0,56	1,49	1,19	0,36	1,19	1,04	10,96
E02	0,27	0,18	0,48	2,40	0,29	0,48	0,22	0,48	1,26	1,01	0,30	1,01	0,88	9,24
E03	0,22	0,15	0,39	1,96	0,23	0,39	0,18	0,39	1,02	0,82	0,24	0,82	0,72	7,52
E04	0,62	0,41	1,09	5,45	0,65	1,08	0,50	1,08	2,85	2,28	0,68	2,28	1,99	20,95
E05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E06	2,70	1,80	4,78	23,86	2,83	4,72	2,17	4,72	12,48	9,98	2,99	9,98	8,73	91,75
E07	0,23	0,15	0,41	2,04	0,24	0,40	0,19	0,40	1,07	0,85	0,26	0,85	0,75	7,85
E08	1,07	0,71	1,88	9,41	1,12	1,86	0,86	1,86	4,92	3,94	1,18	3,94	3,45	36,19
E09	0,28	0,18	0,49	2,44	0,29	0,48	0,22	0,48	1,27	1,02	0,31	1,02	0,89	9,37
E10	0,19	0,12	0,33	1,64	0,20	0,33	0,15	0,33	0,86	0,69	0,21	0,69	0,60	6,32
E11	0,20	0,14	0,36	1,79	0,21	0,35	0,16	0,35	0,94	0,75	0,22	0,75	0,65	6,88
E12	0,23	0,15	0,41	2,05	0,24	0,41	0,19	0,41	1,07	0,86	0,26	0,86	0,75	7,88
E13	0,28	0,19	0,50	2,48	0,29	0,49	0,23	0,49	1,30	1,04	0,31	1,04	0,91	9,53
E14	0,61	0,41	1,08	5,37	0,64	1,06	0,49	1,06	2,81	2,25	0,67	2,25	1,97	20,66
E15	0,58	0,39	1,03	5,14	0,61	1,02	0,47	1,02	2,69	2,15	0,64	2,15	1,88	19,75
E16	0,14	0,10	0,25	1,27	0,15	0,25	0,12	0,25	0,66	0,53	0,16	0,53	0,46	4,86
E17	0,65	0,43	1,14	5,72	0,68	1,13	0,52	1,13	2,99	2,39	0,72	2,39	2,09	21,99
E18	0,51	0,34	0,90	4,49	0,53	0,89	0,41	0,89	2,35	1,88	0,56	1,88	1,64	17,25
E19	0,05	0,03	0,09	0,43	0,05	0,09	0,04	0,09	0,22	0,18	0,05	0,18	0,16	1,65

(Continua...)

(Continuação)

E20	1,32	0,88	2,34	11,67	1,39	2,31	1,06	2,31	6,10	4,88	1,46	4,88	4,27	44,88
E21	2,55	1,70	4,51	22,55	2,68	4,46	2,05	4,46	11,79	9,43	2,82	9,43	8,25	86,69
E22	1,29	0,86	2,28	11,40	1,35	2,25	1,04	2,25	5,96	4,77	1,43	4,77	4,17	43,81
E23	0,46	0,31	0,82	4,08	0,48	0,81	0,37	0,81	2,13	1,71	0,51	1,71	1,49	15,70
E24	0,36	0,24	0,63	3,17	0,38	0,63	0,29	0,63	1,66	1,33	0,40	1,33	1,16	12,19
E25	0,15	0,10	0,26	1,32	0,16	0,26	0,12	0,26	0,69	0,55	0,16	0,55	0,48	5,06
E26	0,15	0,10	0,26	1,29	0,15	0,26	0,12	0,26	0,67	0,54	0,16	0,54	0,47	4,96
E27	0,13	0,09	0,23	1,16	0,14	0,23	0,11	0,23	0,60	0,48	0,14	0,48	0,42	4,44
E28	0,68	0,45	1,19	5,96	0,71	1,18	0,54	1,18	3,12	2,49	0,75	2,49	2,18	22,93
E29	0,70	0,47	1,24	6,18	0,73	1,22	0,56	1,22	3,23	2,59	0,77	2,59	2,26	23,77
E30	0,10	0,07	0,18	0,88	0,10	0,17	0,08	0,17	0,46	0,37	0,11	0,37	0,32	3,37
E31	0,12	0,08	0,22	1,10	0,13	0,22	0,10	0,22	0,57	0,46	0,14	0,46	0,40	4,22
Clientes diversos	1,10	0,74	1,95	9,74	1,16	1,93	0,89	1,93	5,09	4,08	1,22	4,08	3,57	37,46
Serviços administrativos	3,11	2,08	5,50	27,49	3,26	5,44	2,50	5,44	14,37	11,50	3,44	11,50	10,06	105,69
Serviços prestados à matriz	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	21,38	14,25	37,79	188,78	22,40	37,34	17,16	37,34	98,70	78,96	23,62	78,96	69,09	725,80

Fonte: Elaborado pela autora.



UNIVATES

R. Avelino Tallini, 171 | Bairro Universitário | Lajeado | RS | Brasil
CEP 95900.000 | Cx. Postal 155 | Fone: (51) 3714.7000
www.univates.br | 0800 7 07 08 09